المحاسبة الضريبية
فى
شركات السياحة

دكتــــور

أمــين الســيد أحمــد لطفــى

دكتــــوراه الفلسـفة فى المحاســـبة

أستاذ المحاســبة المســاعد بجامعة القاهرة

محــاسب و مــراجــع قــانــونى

عضو جمعية المحاسبين و المراجعين المصرية

رئيس الجمعية المصرية لخدمات الأستشارات الأدارية

توزيع

دار النهضة العربية

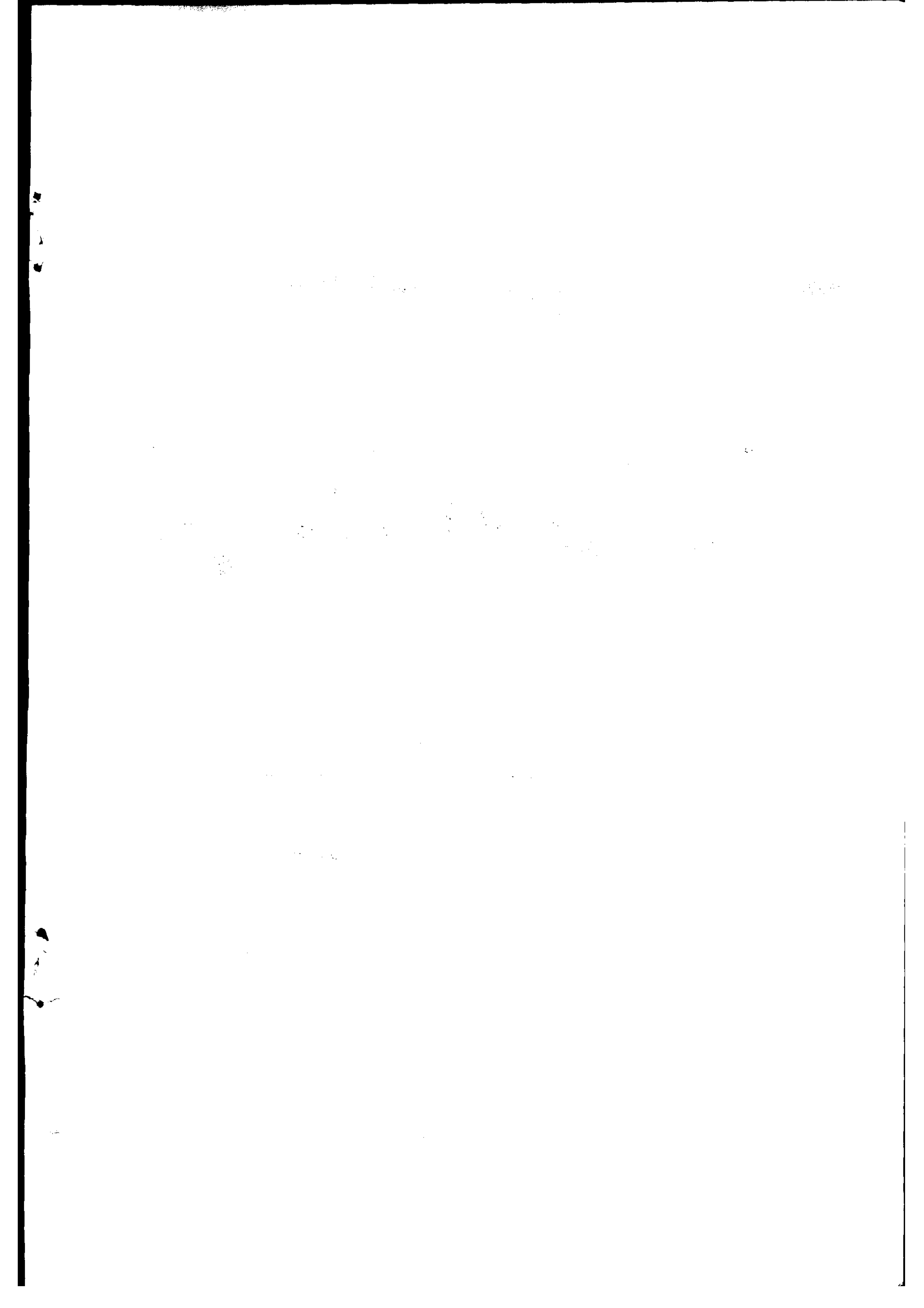
٢٢ شارع عبد الخالق ثروت

مكتبة الأكاديمية

١٢١ شارع التحرير - الدقى

القاهرة

١٩٩٩



إهداء

الى زوجتى

وسارة

وأحمد

بسم الله الرحمن الرحيم

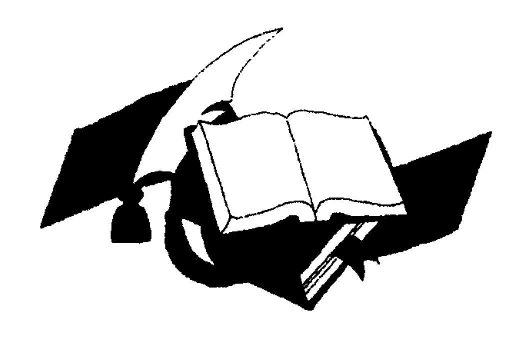
(فأما الزبد فيذهب جفاء و أما

ما ينفع الناس فيمكث فى الأرض)

صدق الله العظيم

المؤلف فى سطور :

- أستاذ المحاسبة المساعد بجامعة القاهرة .
- ماجستير فى المحاسبة - جامعة القاهرة - ١٩٨٥ .
- دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة - جامعة القاهرة - ١٩٨٩ .
- محاسب و مراجع قانونى (عنوان المقر الرئيسى للمكتب : ٣٦شارع شريف - وسط البلد - القاهرة) - فرع : ٥١ عمارات رابعة الأستثمارى - شارع النزهة .
- عضو بجمعية المحاسبين و المراجعين المصرية .
- زميل جمعية الضرائب المصرية .
- رئيس الجمعية المصرية لخدمات الأستشارات الأدارية .
- رئيس مجلس ادارة شركة جارانتى لتداول الأوراق المالية وامساك السجلات .



مقــدمة :

لاقت صناعة السياحة من الرواج و الانتشار مـــا يفــوق أى صناعـــة أخـــرى فى السنوات الأخيرة ، نظراً لدورها الهام فى تنشيـــط و تمويـــل أقتصاديـــات كثـــير من الدول المتقدمة أو النامية على حـــد الســـواء ، فضـــلاً عـــن كونـــها اداه لنشـــر التفاهم و السلام بين الشعوب ووسيلة لدعم التبـــادل الثقـــافى و الأعلامـــى . لذلـــك من الأهمية بمكان دراسة جميع المعوقـــات و المشكـــلات التـــى تواجـــه صناعـــة السياحة بهدف تطويرهـــا .

يهتم هذا الكتاب بصفة رئيسية بدراسة المحاسبة الضريبية فـــى شركـــات السياحة سواء تلك التى تتخذ شكل شركات الأشخاص (تضـــامن أو توصيـــة بسيطة) أو شركات الأموال (مساهمة – ذات مسئولية محدودة) .

و تحقيقاً لذلك فقد تم تقسيم الكتاب الى ستة فصول أساسية علـــى النحـــو التالى :–

<u>الفصل الأول</u> :– الأطار العام للمعاملة الضريبية لأرباح شركات السياحة.

حيث تناول المؤلف صناعة السياحة و أهميتها و أثارهـــا علـــى التنميـــة والأستثمار و التعريف بشركات السياحة و انواعها ، و المنشآت الســـياحية و الفندقية و أرتباطها بشركات السياحة ، و طبيعة الشكـــل القـــانونى لشركـــات السياحة و الخصائص المميزة للمحاسبة عنها و أنعكاس ذلك علـــى المعاملـــة الضريبية لأرباحها .

<u>الفصل الثانى :</u> أعداد الأقرار الضريبى لشركات الأشخاص السياحية .

حيث يتم دراسة الجوانب القانونية للأقرار الضريبى الموحـــد و النظـــام المحاسبى لشركات الأشخاص السياحية ، و كيفية تحديـــد وعـــاء الضريبـــة للشركاء المتضامنين او الموصيين .

الفصل الثالث : اعداد الأقرار الضريبى لشركات الأموال السياحية .

حيث يتم دراســـة الجوانـــب القانونيـــة للأقـــرارات الضريبيـــة لشركـــات الأموال السياحية ، و النظـــام المحاســـبى لتلـــك الشركـــات ، و كيفيـــة تحديـــد وعاء الضريبة على ارباحـــها .

الفصل الرابع : أجراءات الفحص الضريبى للحسابات الختامية و الميزانيـــة العمومية للشركات السياحية .

حيث يتم دراسة مقومات تخطيط الفحص الضريبى لشركات الســـياحة ، وخطوات الفحص الضريبى المبدئى لتلك الشركات ، مع تقييم نتائج الفحـــص الضريبى لتلك الشركات السياحية ، مع الأستعانة بمثال تطبيقى علـــى اعـــداد تقرير الفحص الضريبى لشركة السياحة .

الفصل الخامس : المشكلات العملية للفحص الضريبى فى شركات السياحة .

حيث يتم التركيز على ابراز المعاملة الضريبية لأنشطة شركات السياحة ، ودراسة و تقويم سياسات مصلحة الضرائب من خلال دراسة عينة ممتازة من الشركات لعدد ٥٠٢ حالة فى كل من :- (١) اهدار دفاتر تلك لشركات ، (٢) الأعتماد على مدخل نسب مجمل الربح فى تحديد الوعـــاء الضريبـــى لتلـــك الشركات ،(٣) ضرائب خصم ضريبة المنبع المرتبطة بمعاملاتها ،(٤) وأخيراً سياسات الفحص فيما يتعلق بالأنشطة السياحية المعفاه .

كما يختتم الفصل بمقترحات تطوير سياسات فحص مصلحـــة الضرائـــب للشركات السياحية .

الفصل السادس : المنازعات الضريبية بين شركـــات الســـياحة و مصلحـــة الضرائب .

حيث يتم استعراض مراحل الأخطار بعناصر ربط الضريبية على الممولين فى شركات السياحة ، و كيفية نظر المنازعات الضريبية سواء أمام اللجان الداخلية أو لجان الطعن ، مع الأستعانة بمثال تطبيقى مرتبط بالنظر فى تلك المنازعات الضريبية و حسمها .

و لا شك أن ذلك الكتاب موجه الى جميع الأطراف المهتمة بالمحاسبة الضريبية ، و لاسيما فى شركات السياحة سواء أكانوا دارسين من الباحثين و الطلاب فى كليات التجارة أو كليات و معاهد السياحة و الفنادق أو الممتهنين من المحاسبين و المراجعين فى مكاتب المحاسبة القانونية أو العاملين من المحاسبين و المراجعين فى مصلحة الضرائب أو الجهاز المركزى للمحاسبات أو الشركات سواء الخاص او العام ، و كذلك فهذا الكتاب أيضا فى غاية الأهمية عند أستخدامه فى اعداد برامج مستمرة عن طريق منشأت و مكاتب التدريب و الأستشارات أو عند أستخدامه عن طريق رجال الأعمال العاملين فى مجال السياحة و العاملين و الأعضاء بالغرفة السياحية ووزارة السياحة .

يأمل المؤلف أن يكون ذلك الكتاب قد حقق الأهداف المرجوة منه ، و أن يكون قد نجح فى استعراض مشكلات المحاسبة الضريبية لشركات السياحة و أقتراح الحلول الملائمة لها بطريقة مستحدثة يرى فيها القارئ أيا كان دارسا أو ممتهنا – أضافة حقيقية سواء من الناحية النظرية أو العملية فى مجال الضرائب .

و الله أسأل التوفيق و القبول ...

المؤلف

د. أمين السيد احمد لطفى

الفصل الأول

الإطار العام للمعاملة الضريبية
لأرباح شركات السياحة

الفصل الأول

الإطار العام للمعاملة الضريبية

لأرباح شركات السياحة

مقدمـــــه

تعد السياحة عموما من الصناعات الهامة التـى يمكـن أن تسـهم فـى تمويـل إقتصاديات الدول المتقدمة أو النامية على حد السواء ، كما أنها تسهم خصوصا فى سد فجوة النقد الأجنبى التى يمكن أن يعانى منها الإقتصاد المصـرى والتـى من شـأنها الحـد مـن عجـز مـيزان المدفوعـات ، ولا شـك أن للسـياحة تأثيرهـا المباشر وغير المباشر على كافة القطاعات الإقتصادية فى الدولة .

يهتم هذا الفصل بدراسة الإطار العام للمعاملة الضريبيـة لشـركات السـياحة وفى سبيل ذلك فسوف يتم تقسيمه الى الموضوعات التالية :-

١/١ السياحة واهميتها واثارها على التنمية والاستثمار .

٢/١ تعريف شركات السياحة وانواعها .

٣/١ تعريف المنشأت السياحية والفندقية وأرتباطها بشركات السياحة .

٤/١ طبيعة الشـكل القـانونى وراس المـال لشركـات السـياحة والخصـائص المـيزه للمحاسـبة عنها .

٥/١ مدى انعكاس الشكل القانونى لشركات السياحة علىالمعاملة الضريبية لارباحها .

١/١السياحة واهميتها وأثارها على التنمية والاستثمار :-

لاقت صناعة السياحة من الرواج والانتشار فى السنوات الاخيره ما يفوق اى صناعة أخرى نظراً لدورها الهام فى تنشيط وتمويل أقتصاديات كثير من الدول سواء المتقدمه او النامية او الاخذه فى النمو ، فضلاً عن كونها اداه لنشر التفاهم والسلام بين الشعوب ووسيلة لدعم التبادل الثقافى والاعلامى .

ولقد تطورت أهمية السياحة واصبحت مصدرا رئيسياً من مصادر الدخل ، واصبح النقد الاجنبى الذى تدره السياحة على الدولة من اهم دعائم الاقتصاد القومى ، وتختلف درجة مساهمة السياحة فى تمويل التنمية الاقتصادية من دولة لاخرى تبعاً لاختلاف درجة نموها ونشاطها .

وتتمثل متحصلات الايرادات السياحية بوجه عام فى الاتى :-

- رسوم تأشيرات دخول السائحين ومغادرتهم البلاد .
- أجور نقل السائحين بالوسائل المختلفة للنقل الخارجى .
- رسوم هبوط الطائرات والسفن السياحية .
- رسوم الخدمه فى المطارات والموانى للطائرات والسفن السياحية .
- الانفاق السياحى داخل البلاد سواء فى الاقامة والمأكل والمشروبات والموصلات الداخلية ، والخدمات الثقافية ، وشراء الهدايا بانواعها سواء الملابس او التحف او الراوئح وما الى ذلك .

وبمقارنة الايرادات بعدد السائحين يتضح ان متوسط انفاق السائح من ٢٥١,٤ دولار الى ٤٥٦,٦ دولار من عام ١٩٨٧/١٩٨٨ الى ١٩٨٨/١٩٨٩ ، اى بمعدل زيادة تبلغ ٨٢,٤٪ ، وكذلك بمقارنة الايرادات بعدد الليالى

السياحة يتضح ارتفاع متوسط انفاق السائح فى الليلة من ٣٢,٣ دولار الى ٥٦,٣ بمعدل ٧٤,٣٪ خلال ذات الفترة ، هذا وقد اصبحت الايرادات السياحة تمثل نحو ١١,٣٪ من اجمالى إيراد النقد الاجنبى فى السنة المالية ٨٨ مقابل ٦٪ فى السنة المالية السابقة لها.

ولاشك ان نجاح قطاع السياحة يرتبط بشكل رئيسى بالمناخ السياسى السائد فى الدولة المضيفة ، حيث يؤثر ذلك على أقبال السائحين على الدولة متأثرين بطبيعة القواعد والقوانين المرتبطة بتنظيم دخولهم وخروجهم منها ، وكذلك بمدى الاستقرار السياسى والاقتصادى للدولة .

ومما يؤكد أهمية تنشيط قطاع السياحة لسد فجوة النقد الاجنبى التى يعانى منها الاقتصاد المصرى مدى أمكانية المتحصلات من قطاع السياحة وارتفاع الاهمية النسبية لها الى اجمالى متحصلات ميزان الخدمات بالاضافة الى ارتفاع الاهمية النسبية لمتحصلات السياحية الى عجز الميزان التجارى ، ويوضح ذلك الجدول التالى خلال سنوات ١٩٨٦/١٩٨٧ -١٩٨٨/١٩٨٩

	١٩٨٧/١٩٨٦	١٩٨٨/١٩٨٧	١٩٨٩/١٩٨٨
المتحصلات من الايرادات السياحية	٨٣٧ مليار ج	١,٩١٩ مليار ج	٢,١٠٠ مليار ج
اجمالى عجز الميزان التجارى	٩,٦٧٩ مليار ج	١٢,٥٠١ مليار ج	١٣,٤١٠ مليار ج
الاهمية النسبية	٨,٧٪	١٥,٤٪	١٥,٦٪

مما لاشك فيه ان نمو قطاع السياحة يتأثر ويؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على كافة القطاعات الاقتصادية فى الدولة ، بل هو أيضاً نتاج جميع القطاعات

فى الدولة ، وفيما يلى عرض موجز لاثار الحركة السياحة على الاقتصاد المصرى :-

١- تأثير السياحة على العمله والاجور

حيث تؤثر السياحة بشكل أيجابى ومباشر على مستويات العمالة والاجوربقطاع السياحة والفنادق والمطاعم ويشير ذلك الموضح بالجدول التالى :-

عدد العاملين	١٩٨٧/١٩٨٦	١٩٨٨/١٩٨٧	١٩٨٩/١٩٨٨	١٩٩٠/١٩٨٩
	١٦٠,٢الف عامل	١٤٠,٢الف عامل	١٤٦,٢الف عامل	١٥٣,٧الف عامل

علما بأن اجمالى الاجور للعاملين بالسياحية والفنادق والمطاعم فى ١٩٨٩/١٩٨٨ ماقدره ٥٢٦,٧ مليون جنيه فى السنة وهى تمثل ٥٪ من أجمالى أجور العاملين فى قطاعات الخدمات الانتاجية .

٢-تأثير السياحة على الانتاج المحلى

ساهم قطاع السياحة فى الانتاج المحلى الاجمالى مساهمة ايجابية ، حيث بلغ معدل النمو السنوى للانتاج المحلى لقطاع السياحة والفنادق والمطاعم فى عام ١٩٩٧/١٩٩٦ بنسبة ٨,١ الى اجمالى القطاعات الاقتصادية على النحو التالى .

الانتاج لمحلى للسياحة	١٩٨٧/١٩٨٦	١٩٨٨/١٩٨٧	١٩٨٩/١٩٨٨	١٩٩٠/١٩٨٩	١٩٩٧/١٩٩٦
	٦٢٦,٥مليون جنيه	٦٦١,٩مليون جنيه	٩٢٤,١مليون جنيه	١٣٤٦,٧مليون جنيه	٧٠٩٠ مليون جنيه

٣- اثر السياحة على المستوى العام للاسعار

لا جدال فى ان الاسعار تميل الى الارتفاع عامه سواء فى القطاع السياحى او غيره من الأنشطة الاخرى ، اذا لم يستطع المعروض من السلع والخدمات مواجهه الطلب عليها .

من هنا يتعين التخطيط العملى للاثار المرتبة على تنمية السياحة والاثار المترتبه على النمو الاقتصادى بوجه عام على المستوى العام للاسعار حتى يتوافر عنصر التوازن بين العرض الطلب .

ويعتبر النشاط السياحى وسيلة من وسائل تسويق المنتجات الوطنية التى يقبل على شرائها السائحين ، وهو ما يعتبر تصدير لمنتجات وطنية دون الحاجة الى الشحن والتسويق ، وكلما ازدادت حركة السياحة كلما ارتفعت حصلية التصدير .

٤- اثر السياحة على توزيع الدخل

يخلق النشاط السياحى طلباً على انشاء مناطق جديدة تتمتع بميزايا طبيعة ومناخية كالشواطئ والبحيرات ، وباحياء تلك المناطق يتم خلق فرص عمل جديدة فى المشروعات السياحة ، بجانب خلق فرص عمل فى القطاعات الاخرى مما يترتب عليه زيادة الانفاق على الخدمه الفندقية ، وهذا يعنى تنشيط قطاع أخر هو قطاع التشييد والبناء ، وكذلك القطاعات السلعية التى توفر لهولاء السياح احتياجاتهم او الافراد (وهم من تتصل مهنتهم بالسياحة كالفندقيين والمرشدين ..) .

ولا شك فان تنشيط السياحة فى المناطق الجديدة النائيه يؤدى الى عدالة توزيع الدخل بين الاقرار فى تلك المناطق ، وذلك بامتداد المشروعات السياحية اليها ، مما يؤدى الى خلق فرص عمل جديدة ودخولاً جديدة .

٥- اثر السياحة على ميزان المدفوعات :

يساعد قطاع السياحة بما يحققه من ايرادات كبيرة من النقد الاجنبى على سد بعض العجز فى ميزان المدفوعات ، حيث يمثل دخل السياحة جزء كبير من المعاملات غير المنظوره التى تأخذ مكانها ضمن الصادرات غير المنظوره .

من هنا فأن الدخل السياحى يؤثر على كل من الميزان التجارى وميزان المعاملات الجارية بما يخفض من حدة العجزفى الميزان الذى يتضمن الايرادات والمدفوعات المنظورة وغير المنظوره .

وتجدر الاشارة الى انه لازال للسياحة دورها فى النتائج الايجابية لميزان المدفوعات ، ويوضح ذلك الجدول التالى :-

عناصر الايرادات الجارية

خلال الفتره من ١٩٨١/١٩٨٢-١٩٩٦/١٩٩٧

البيان	١٩٨١	١٩٨٢	١٩٩٦	١٩٩٧
	القيمة بالمليون	الاهمية النسبية	القيمة بالمليون	الاهمية النسبية
تحويلات المصريين فى الخارج	١٧٣١,٣	٪٢٥,٦	٩٨٦٠	٪١٤,٢
السياحة	٣٢٥,٥	٪٤,٨	١١٥٢٦	٪١٦,٧
البترول	٢١٢٠,٧	٪٣١,٣	٨٨٤٠	٪١٢,٨
رسوم مرور قناة السويس	٦٣٦,٢	٪٩,٤	٦٢٥٦	٪٩
الصناعة	٣٩٥,٦	٪٥,٩	٦٨٠٠	٪٩,٨
مجموع	٥٢٠٩,٣	٪٧٧	٤٣٢٨٢	٪٦٢,٥
ايرادات أخرى	١٥٦٦,٣	٪٢٣	٢٥٩٧٦	٪٣٧,٥
مجموع الايرادات الخارجية	٦٧٧٥,٦	٪١٠٠	٦٩٢٥٨	٪١٠٠

٦ – **تأثير السياحة غير المباشر على سوق السلع وتنمية المرافق وزيادة فرص الاستثمارات**

لاشك ان للسياحة تأثير غير مباشر على عديد من الامور ويمكن توضيح ذلك كما يلى :-

أ- اثر السياحة على سوق السلع :-

حيث يعتبر شراء السائحين للمنتجات الوطنية بمثابة نوع من أنواع التصدير دون حاجة لصعوبات المنافسة فى التجارة الدولية ،و دون حاجة الى اعمال الشحن والتسويق الخاص بالتصدير .

ب- اثر السياحة على تنمية المرافق :-

حيث تؤدى زيادة الحركة السياحية الى زيادة كفاءة مرافق الدولة بما يصاحبها من دخول عملات حره ، حيث يتم رفع كفاءة المطارات والموانى ووسائل الانتقال ، فضلاً عن التطوير العمرانى للجذب السياحى .

ج- مساهمة السياحة فى زيادة الاستثمارات :-

ويؤكد ذلك أقبال المستثمرين الاجانب او الوطنيين على الاستثمارات الجديدة فى قطاع السياحة كالفنادق والملاهى والمطاعم ، وقد بلغت أجمالى الاستثمارات المنفذه لقطاع السياحة المنفذه فى خمسة عشر عام خلال المدة ١٩٨٣/١٩٨٢ حتى ١٩٩٧/١٩٩٦ بنحو ١٣٧٩٨ مليون جنيه بنسبة ٨,٦٪ الى اجمالى استثمارات القطاعات السلعية فى مصر .

ولقد تطورت حركة السياحة بمصر بشكل ملحوظ خلال العقد الماضى ، حيث ارتفع عدد السائحين من ١,٨ مليون سائح عام ١٩٨٧ الى ٣,٢ مليون سائح عام ١٩٩٢ ، ثم انخفض الى ٢,٦ مليون سائح ، ثم ارتفع مره أخرى حتى وصل الى ٣,٩ مليون سائح كما هو موضح بالجدول التالى :-

جدول (١) تطور الحركة السياحية للجمهورية خلال الاعوام ١٩٨٧-١٩٩٦ .

العدد(بالمليون)	٨٦	٨٧	٨٨	٨٩	٩٠	٩١	٩٢	٩٣	٩٤	٩٥	٩٦
عدد السائحين	١,٣	١,٨	٢,٠	٢,٥	٢,٦	٢,٢	٣,٢	٢,٥	٢,٦	٣,١	٣,٩
عدد الليالى السياحية	٧,٩	١٥,٨	١٧,٨	٢٠,٨	٢٠	١٦,٢	٢١,٨	١٥	١٥,٥	٢٠,٥	٢٣

وتشير الاحصاءات المنشورة خلال عام ١٩٩٦ الى استمرار تزايد المد السياحى فى البلاد وذلك بعد كساد سياحى استمر عامان منذ عام الذروة ١٩٩٢ ، حيث بلغ عدد السائحين خلال عام ١٩٩٦ عدد ٣٨٩٥٩٤٢ سائحا مقابل ٣١٣٣٤٦١ سائحا فى عام ١٩٩٥ بزيادة ٢٥٪ ، كما أرتفع عدد الليالى السياحية من ٢٠٤٥١٣٦٤ ليلة سياحية فى عام ١٩٩٥ الى ٢٣٧٦٤٦٤١ ليلة سياحية فى عام ١٩٩٦ بنسبة ١٦٪ .

وترجع أسباب التحسن فى المعدلات السياحية الى انحسار العمليات الارهابية خلال الاعوام الاخيره فى شتى أنحاء البلاد ، كنتيجة للمواجهة الصارمة من الحكومة والتى تسعى لتنمية الوعى الشعبى بأهمية السياحة وتأثيرها على الاقتصاد القومى وكذلك دور الحملات الاعلامية الناجحة للترويج السياحى التى تقوم بها وزارة السياحة للعودة بمعدلات السياحة الى مستويات عام ١٩٩٢ والتى بلغت ٣,٢ مليون سائح واجمالى ٢٢ مليون ليلة سياحية .

وحتى يتضح أهمية السياحة المصرية ومدى إمكانية زيادة شريحتها التسويقية مقارنة بالسياحة العالمية ، يصور الجدول التالى أكبر الدول مقصداً للسياحة ، وأكثر تحقيقاً للإيراد أو أكبرها إتفاقاً فى السياحة الى الخارج عن عام ١٩٩٧ طبقاً للتقرير الذى أصدرته منظمة السياحة العالمية بشأن نادى الكبار فى عام السياحة .

	أكبر ٤٠ دولة مقصداً للسياح فى العالم بالمليون	
١	فرنسا	٦٦,٨٠٠
٢	أمريكا	٤٩,٠٣٨
٣	اسبانيا	٤٣,٤٠٣
٤	ايطاليا	٣٤,٠٨٧
٥	بريطانيا	٢٥,٩٦٠
٦	الصين	٢٣,٧٧٠
٧	بولندا	١٩,٥١٤
٨	المكسيك	١٨,٦٦٧
٩	كندا	١٧,٦١٠
١٠	التشيك	١٧,٤٠٠
١١	المجر	١٧,٢٤٨
١٢	النمسا	١٦,٦٤٢
١٣	المانيا	١٥,٨٢٨
١٤	الكومنولث	١٥,٣٥٠
١٥	سويسرا	١١,٠٧٧
١٦	هونج كونج	١٠,٤٠٦
١٧	اليونان	١٠,٢٤٦
١٨	البرتغال	١٠,١٠٠
١٩	تركيا	٩,٠٤٠
٢٠	تايلاند	٧,٢٦٣
٢١	ماليزيا	٧,٢٠٠
٢٢	هولندا	٦,٦٧٤
٢٣	سنغافورة	٦,٥٤٢
٢٤	بلجيكا	٥,٨٧٥
٢٥	ايرلندا	٥,٥٤٠
٢٦	ج افريقيا	٥,٥٠٠
٢٧	اندونيسيا	٥,٠٣٦
٢٨	المكاو	٤,٩١٥
٢٩	الارجنتين	٤,٥٤٠
٣٠	استراليا	٤,٢٨٦
٣١	تونس	٤,٢٦٣
٣٢	اليابان	٤,٢٢٣
٣٣	كوريا	٣,٩٠٨
٣٤	كرواتيا	٣,٨٣٤
٣٥	مصر	٣,٦٥٧
٣٦	السعودية	٣,٥٩٤
٣٧	بورتوريكو	٣,٣٣٢
٣٨	المغرب	٣,١١٥
٣٩	البرازيل	٢,٩٩٥
٤٠	رومانيا	٢,٧٤١

	أكبر ٤٠ دولة تحقيقا للإيراد من السياحة بالمليار دولار	
١	امريكا	٧٥,٠٥٦
٢	ايطاليا	٣٠,٠٠٠
٣	فرنسا	٢٧,٩٤٧
٤	اسبانيا	٢٧,١٩٠
٥	بريطانيا	٢٠,٥٦٩
٦	المانيا	١٦,٤١٨
٧	النمسا	١٢,٣٩٣
٨	الصين	١٢,٠٧٤
٩	استراليا	٩,٣٢٤
١٠	هونج كونج	٩,٢٤٢
١١	كندا	٨,٩٢٨
١٢	تايلاند	٨,٧٠٠
١٣	سنغافورة	٨,٧٠٠
١٤	سويسرا	٧,٩٩٣
١٥	المكسيك	٧,٩٦٠
١٦	الكومنولث	٧,٥٣٠
١٧	تركيا	٧,٣١٨
١٨	هولندا	٧,٠٠٠
١٩	اندونيسيا	٦,٥٩٧
٢٠	بلجيكا	٦,٥٨٩
٢١	كوريا	٥,٩٩٧
٢٢	الارجنتين	٥,٢٠٠
٢٣	البرتغال	٥,٠٦٩
٢٤	اليابان	٤,٣٥٠
٢٥	ماليزيا	٤,٣٢٣
٢٦	مصر	٣,٨٥٠
٢٧	اليونان	٣,٨٤٧
٢٨	السويد	٣,٨٠٠
٢٩	تايوان	٣,٧٨٥
٣٠	التشيك	٣,٧٠٥
٣١	المكاو	٣,٧٠٠
٣٢	ايرلندا	٣,٣١٧
٣٣	الدنمارك	٣,٢٥٠
٣٤	الهند	٣,١٥٩
٣٥	الفلبين	٣,١٥٥
٣٦	اسرائيل	٢,٨٣١
٣٧	البرازيل	٢,٨٠٠
٣٨	المجر	٢,٦٠٢
٣٩	نيوزيلاندا	٢,٥٧٠
٤٠	النرويج	٢,٤٩٧

	أكبر ٤٠ دولة انفاقا فى السياحة الى الخارج بالمليار دولار	
١	المانيا	٥٠,٨١٥
٢	امريكا	٤٨,٧٣٩
٣	اليابان	٣٧,٠٤٠
٤	بريطانيا	٢٥,٤٤٥
٥	فرنسا	١٧,٧٤٦
٦	ايطاليا	١٥,٥١٦
٧	النمسا	١١,٨١١
٨	هولندا	١١,٣٧٠
٩	كندا	١١,٠٩٠
١٠	الكومنولث	١٠,٧٢٣
١١	بلجيكا	٩,٨٩٥
١٢	سويسرا	٧,٤٧٩
١٣	كوريا	٦,٩٦٣
١٤	تايوان	٦,٤٩٣
١٥	السويد	٦,٤٤١
١٦	بولندا	٦,٢٤٠
١٧	سنغافورة	٦,١٣٩
١٨	البرازيل	٥,٨٢٥
١٩	استراليا	٥,٣٢٣
٢٠	أسبانيا	٤,٩١٦
٢١	النرويج	٤,٥٠٩
٢٢	الصين	٤,٤٧٤
٢٣	تايلاند	٤,١٧١
٢٤	الدنمارك	٤,١٤٢
٢٥	المكسيك	٣,٣٨٧
٢٦	اسرائيل	٣,٣٠٤
٢٧	التشيك	٢,٩٥٣
٢٨	الكويت	٢,٤٩٢
٢٩	البرتغال	٢,٣٥٣
٣٠	الأرجنتين	٢,٤٣٠
٣١	اندونيسيا	٢,٣٠٠
٣٢	فنزويلا	٢,٢٥١
٣٣	فنلندا	٢,٢٢٣
٣٤	ايرلندا	٢,٢٢٢
٣٥	ج أفريقيا	٢,١٠٠
٣٦	ماليزيا	١,٨١٥
٣٧	نيوزيلاندا	١,٤٨٠
٣٨	مصر	١,٣١٧
٣٩	تركيا	١,٢٦٥
٤٠	اليونان	١,٢٠٩

باستقراء ما ورد بالقوائم السابقة يتضح ما يلى :-

١. أن عدد السائحين فى العالم خلال عام ١٩٩٧ قد بلغ ٦١٣ مليون سائح ، وأن الإيرات السياحية فى دول العالم قد بلغت ٤٤٤ بليون دولار .
٢. أن مصر قد استطاعت خلال العام الماضى أن تحتل المركز رقم (٣٥) فى قائمة أهم ٤٠ مقصداً للسياح فى العالم وجلباً للسائحين ، أما المركز الأول فى تلك القائمة فهو لفرنسا (٦٦,٨ مليون سائح) ، بينما كانت الولايات المتحدة الأمريكية فى المركز الثانى (٤٩ مليون) وأسبانيا فى المركز الثالث (٤٣ مليون) وايطاليا فى المركز الرابع (٣٤ مليوناً) .
٣. جاءت الولايات المتحدة الأمريكية فى المركز الأول فى الإيرادات وحققت ٧٥ مليار دولار ، بينما جاءت ايطاليا فى المركز الثانى وحققت ٣٠ مليار ، وتراجعت فرنسا الى المركز الثالث وحققت ٢٧,٩ مليار دولار رغم أنها الأولى من حيث تحقيق الأعداد ، وقد حققت مصر ٣,٨ مليار دولار ومن ثم فقد حظيت بالترتيب رقم (٢٦) فى أكبر الدول المحققة للإيرادات من السياحة بالمليار دولار .
٤. وتحتل مصر فى قائمة أكثر الدول فى الإنفاق السياحى المركز رقم (٣٨) حيث يشير تقرير المنظمة العالمية الى أن المصريين قد انفقوا فى رحلاتهم السياحية الى الخارج نحو (١,٣ مليار دولار) ، وتأتى المانيا فى المركز الأول (٥٠,٨ مليار) ، والولايات المتحدة فى المركز الثانى (٤٨,٧ مليار) ، واليابان فى المركز الثالث (٣٧ مليار) ، والمملكة المتحدة فى المركز الرابع (٢٥,٤ مليار) ، وفرنسا فى المركز الخامس (١٧,٧ مليار).

٥.من أهم التطورات الإيجابية بشأن صناعة السياحة فى مصر كما وردت فى تقرير منظمة السياحة العالمية أن مصر تلعب دوراً رائداً فى حركة التنمية السياحية لمنطقة الشرق الأوسط ، حيث مثلت فى عام ١٩٩٧ نسبة ٢٥٪ من إجمالى عدد السائحين الوافدين الى المنطقة ، ونسبة ٤٥٪ من إجمالى الإيرادات السياحية ، كما مثل النمو السياحى فى مصر نسبة ١١٪ من الزيادة التى حققتها المنطقة فى اعداد السائحين الوافدين ونسبة ٧٦٪ من الزيادة التى حققتها المنطقة فى الإيرادات السياحية .

٦.ولا شك أن مصر قد أصبحت على الطريق الصحيح فى مجال السياحة ، حيث كانت مصر فى الثمانيات خارج تلك القوائم جميعها ، وكان ترتيبها فى عام ١٩٨٤ فى أعداد السائحين رقم (٤٢) ، وفى الإيرادات كان ترتيبها رقم (٤٨) ، وفى الإنفاق السياحى الخارجى كانت فى عام ١٩٩٢ تحتل رقم (٦٨) .

٢/١ تعريف شركات السياحة وأنواعها :-

عرف المشرع المصرى فى المادة الأولى من القانون رقم ٣٨ لسنة ١٩٧٧ المعدل بالقانون رقم ١١٨ لسنة ١٩٨٣ - المعروف - بقانون تنظيم الشركات السياحية - شركات السياحة بأنها هى التى تقوم بكل أو بعض الأعمال التالية :-[١]

١-تنظيم رحلات سياحية جماعية أو فردية داخل مصر أو خارجها وفقاً لبرامج معينة وتنفيذ ما يتصل بها من نقل وإقامة وما يلحق بها من خدمات .

٢-بيع أو صرف تذاكر السفر وتيسير نقل الأمتعة وحجز الأماكن على وسائل النقل المختلفة ، وكذلك الوكالة عن شركات الطيران والملاحة وشركات النقل الأخرى .

٣-تشغيل وسائل النقل من برية وبحرية وجوية ونهرية لنقل السائحين .

مما سبق يتضح أن المشرع المصرى قد عرف شركات السياحة عن طريق تعداد أوجه النشاط التى يمكن أن تباشرها ، ولم يقم بوضع تعريف محدد لتلك الشركات .

وحيث أن هناك صعوبة فى تعداد أوجه نشاط تلك الشركات بشكل جامع مانع ، بسبب تطور نشاط ومجالات السفر والسياحة ، من ثم فقد اعترف المشرع صراحة بذلك عن طريق التأكيد بأن لوزير السياحة الحق فى إضافة أعمالاً أخرى الى الأعمال السالفة الذكر - تتصل بالسياحة وخدمة السائحين.[٢]

وفى الواقع العملى يمكن تقسيم شركات السياحة الى ثلاثة أنواع بحسب طبيعة النشاط الذى تمارسه وتزاوله فى ضوء ترخيص السياحة الممنوح اليها

---

[١] يعتبر القانون رقم ٥٨٤ لسنة ١٩٥٤ هو أول قانون منظم لشركات ووكالات السفر والسياحة - والذى تم الغاؤه واستبداله بالقانون رقم ٣٨ لسنة ١٩٧٧ المعدل بالقانون ١١٨ لسنة ١٩٨٣ - ويشار الى تلك القوانين بقانون تنظيم شركات السياحة .

[٢] ينظر الفقرة الثانية من القانون ٣٨ لسنة ١٩٧٧ المعدل بالقانون ١١٨ لسنة ١٩٨٣ .

من قبل وزارة السياحة على النحو التالى :- [١]

أ - شركات سياحية عامة :-

وهى تلك الشركات السياحية التى تقوم بمزاولة جميع أنواع الخدمات السياحية السالف الإشارة اليها ، ويطلق على تلك الشركات بأنها حاصلة على ترخيص سياحى فقرة (أ) .

ب- شركات بيع التذاكر :-

وهى تلك الشركات السياحية التى ينحصر نشاطها فى بيع وصرف تذاكر السفر - طبقاً للغرض الثانى المشار اليها سالفاً ، ويطلق على تلك الشركات بأنها حائزة على ترخيص سياحى فقرة (ب) .

جـ- شركات النقل السياحى :-

وهى الشركات السياحية التى ينحصر نشاطها فى تشغيل وسائل النقل السياحى - طبقاً للبند الثالث من أغراض الشركات السياحية المشار اليها سابقاً ، ويطلق على تلك الشركات بأنها حاصلة على ترخيص سياحى فقرة (جـ) .

وتبلغ عدد الشركات السياحية المرخص لها من قبل وزارة السياحة بمزاولة الأعمال السياحية بنحو ١٠٦٠ شركة سياحية على النحو التالى:-

نوع الشركات السياحية	عدد الشركات السياحية	النسبة ٪
ترخيص فقرة (أ)	٩٦٠	٪٩٠,٥
ترخيص فقرة (ب)	٣٩	٪٣,٧
ترخيص فقرة (جـ)	٦١	٪٥,٨
الإجمالـــــى	١٠٦٠	٪١٠٠

وقد أشارت المادة (١) ، (٦) من اللائحة التنفيذية للقانون الصادرة بالقرار رقم ٢٢٢ لسنة ١٩٧٧ على الإجراءات التى يتعين اتباعها بهدف الحصول على ترخيص بمزاولة كل أو بعض الأعمال المنصوص عليها فى المادة الأولى من القانون على النحو التالى :-

---

[١] حرم القانون على أى شركة مزاولة الأعمال السياحية المنصوص عليها الا بعد الحصول على ترخيص بذلك من وزارة السياحة .

١-التقدم بطلب مدموغ للإدارة العامة للشركات السياحية بالوزارة متضمناً الرغبة فى مزاولة الأعمال السياحية ، وموضحاً بها البيانات التالية :-
- نوع الشركة .   - نوع العمل السياحى .
- أسماء الشركاء وعناوينهم وأرقام بطاقاتهم .
- اسم الشركة .   - مقر الشركة .
- رأس المال .   - اسم المدير المسئول مع توضيح خبرته السياحية.
٢-أداء رسم الترخيص أما نقداً أو بشيك باسم وزارة السياحة .
٣-إخطار وزارة السياحة مقدم الطلب بعد موافقة جهات الأمن لإستيفاء ما يلى:-
- عقد تكوين الشركة وملخصه المسجل المشهر .
- صحيفة قيد الشركة بالسجل التجارى .
- صحيفة النشر .
- ميزانية افتتاحية موقعة من محاسب قانونى .
- ايصال سداد التأمين المنصوص عليه فى المادة (٤) فقرة (هـ) من القانون.
- صحائف الحالة الجنائية للشركاء المتضامنين والمدير المسئول .
٤-موافقة وزارة السياحة على وسائل النقل وذلك بالنسبة للشركات التى ترغب فى تشغيل وسائل النقل السياحى .[1]
٥-يشترط ألا يقل رأس المال العامل للشركة عن ٦٠٪ من رأس المال الكلى.
٦-سداد مبلغ التأمين المنصوص عليه فى الفقرة (هـ) من المادة (٤) ، ويودع المبلغ لدى وزارة السياحة نقداً أو بخطاب ضمان معتمد من أحد البنوك .

---

[1] ويكون الحد الأدنى لوسائل النقل السياحى وسنة صنعها ومواصفاتها على النحو التالى :-
- النقل البرى :- مجموعة من وحدات النقل السياحى البرى لا تقل مقاعدها عن ١٥٠ مقعداً ، ولا يكون قد مضى على تاريخ صنع السيارة أكثر من عام سابق على إستيرادها .
- النقل النهرى والبحرى :- عدد من الوحدات لا تقل حمولتها عن ١٠٠ راكب ، وأن تكون مستوفاة للشروط الملاحية النهرية أو البحرية المقررة من الجهة المختصة .
- النقل الجوى :- عدد لا يقل عن طائرتين ، ويتم تحديد سنة الصنع بمعرفة هيئة الطيران المدنى .

٣/١ تعريف المنشآت السياحية والفندقية :-

كثيراً ما يخلط البعض بين اصطلاح الشركات السياحية والمنشآت السياحية ، حيث قد يتم الإشارة الى أنهما مترادفان .[١]

وفى حقيقة الأمر يختلف كلا المصطلحين عن بعضهما البعض ، حيث أن الشركة السياحية هى التى تقوم بكل أو بعض الأعمال المشار اليها فى المادة الأولى والثانية من القانون ٣٨ لسنة ١٩٧٧ المعدل بالقانون ١١٨ لسنة ١٩٨٣ (تنظيم رحلات سياحية داخل البلد أو خارجها وتقديم كل ما يتعلق بها من خدمات ، بيع أو صرف التذاكر ، نقل السائحين) كما سبق البيان ، أما المنشآت السياحية فهى كما حددها المشرع فى المادة الأولى من القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ المعروف بقانون المنشآت الفندقية والسياحية على سبيل الحصر وليس المثال كما يلى :-

المنشآت السياحية هى التى تتمثل فى المنشآت التالية :-

١-الأماكن المعدة لإستقبال السياح لتقديم المأكولات والمشروبات .

٢-الملاهى والنوادى الليلية والكازينوهات والحانات .

٣-المطاعم .

٤-وسائل النقل المخصصة لنقل السياح فى رحلات برية أو نيلية أو بحرية والتى يصدر بتحديدها قرار من وزير السياحة .

---

[١] يقع فى ذلك الخلط الكثير سواء من الكتاب أو الممارسين فى مجال السياحة – ينظر على سبيل المثال لبعض الكتابات التى وقعت فى ذلك الخطأ :-

– د . فيفيان محمد رياض مهنا ، محاسبة المنشآت السياحية ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٩٤ ، ص٥-١٢ .

من هنا يتضح أن المشرع قد عرف المنشآت السياحية بتحديدها على سبيل الحصر ، وقد جاء نفس الشئ بالنسبة لتعريف المنشآت الفندقية ، والتى حددها المشرع على سبيل الحصر أيضاً على النحو التالى :-

المنشآت الفندقية هى التى تتمثل فيما يأتى :-

١- الفنادق . ٢- البنسيونات .

٣- القرى السياحية . ٤- الفنادق العائمة والبواخر العائمة .

٥- الإستراحات والبيوت التى يصدر بتحديدها قرار من وزير السياحة .

بوجه عام لا يجوز أن يتم انشاء أو إقامة المنشآت الفندقية والسياحية أو إستغلالها أو إدارتها الا بترخيص من وزارة السياحة .

وقد نصت المواد (١٥) - (٢٠) على التزامات تلك المنشآت قبل وزارة السياحة على النحو التالى :-

١-على مستغلى المنشآت الفندقية والسياحية وضع العلامة المميزة لدرجة المنشأة فى مكان ظاهر وبالشكل الذى يحدده وزير السياحة بقرار منه ، كما أن عليهم الإعلان عن الأسعار المحددة للمنشأة فى مكان ظاهر .

٢-على مستغلى المنشآت الفندقية أو المسئولين عن ادارتها إخطار وزارة السياحة فى الأسبوع الأول من كل شهر بكتاب مسجل مصحوب بعلم الوصول ببيان عن النزلاء فى الشهر السابق .

٣-على مستغلى المنشآت الفندقية أو السياحية مراعاة صحة البيانات الواجب اثباتها فى الدفاتر والإيصالات وغيرها من المستندات الخاصة بعملهم .

مما سبق يتضح أنه يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من المنشآت الفندقية والسياحية هى :-

- المنشآت الفندقية المعدة أساساً لإقامة السياح .

- المنشآت السياحية المعدة أساساً لإستقبال السياح .
- المنشآت السياحية المعدة أساساً لنقل السائحين .

ويجوز للشركة السياحية فقرة (أ) أن تقوم بامتلاك منشأة فندقية أو سياحية (فندق ، قرية سياحية ، فندق عائم) ، وكذلك يمكن للشركة السياحية فقرة (أ) ، وفقرة (ج) امتلاك وتشغيل وسائل النقل السياحى ، الا أنه لا يمكن لأى شركة غير سياحية أن تقوم بتشغيل وسائل النقل السياحى تطبيقاً لأحكام القانون ١١٨ لسنة ١٩٨٣ ، بينما يجوز لشركة غير سياحية أن تمتلك أو تدير منشأة فندقية أو سياحية من النوع الأول باعتبار أن تلك المنشآت الفندقية والسياحية منشآت مستقلة عن شركات السياحة ، ولا يجوز امتلاكها أو تشغيلها أو إدارتها الا بترخيص من وزارة السياحة تطبيقاً لأحكام القانون (١) لسنة ١٩٧٣ .

٤/١ الشكل القانونى وراس المال لشركات السياحة :-

يقصد بالشكل او الكيان القانونى التكوين القانونى الذى يكتسبه تنظيم الاعمال عند نشأة الشخصية المعنوية له منذ التأسيس وتظل لصيقه به ، بوجه عام قد يكون الشكل القانونى للتنظيم منشأه فرديه أو احدى شركات الاشخاص (تضامن - توصية) أو شركة اموال (مساهمة- توصيه بالاسهم - ذات مسئولية محدودة) .

وعلى الرغم من التباين بين تنظيمات قطاع الاعمال سواء من ناحية اشكالها القانونية اومن ناحية نوعية الانشطة التى تمارسها فهى تخضع لنمط محاسبى واحد نتيجة لتجانس اهدافها متبلورة فى مؤشر عام يمكن قياسه محاسبياً الا وهو الربح .

اما التنظيمات التى لاتنتمى الى قطاع الاعمال فتوجد صعوبات تحول دون وجود مؤشر يمكن ان يكون قاسماً مشتركاً لها ، فضلاً عن التباين والتنوع الشديد بين تلك التنظيمات مما انعكس بدوره على طبيعة نظامها المحاسبى .

وقد جرت العادة على وصف المحاسبة بأنها لغة الاعمال **the language of Business** ، باعتبار انها احدى وسائل الاتصال فى التنظيمات التى تستهدف تحقيق الارباح مثل المنشآت والشركات الصناعية والتجارية ، وقد أستخدم مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** مصطلح التنظمات التى تنتمى الى قطاع الاعمال **Business organization** ليعنى به الوحدات الى تسعى الى تحقيق الارباح **Profit Organization** .

وبوجه عام يلزم المشروع الشركات السياحية ان تأخذ شكل قانونى معين، حيث ان مجال أختيار الشكل القانونى يكون لمؤسسى الشركة السياحية – وحسب مجال تفضيلاتهم ، الا انه من جهة أخرى فأن القانون ٣٨ لسنة ١٩٧٧ المعدل بالقانون ١١٨ لسنة ١٩٨٣ قد قصر عملية مزاولة الاعمال السياحية على الشركة وليس المنشأة الفردية . ويؤيد ذلك نص المادة الاولى من اللائحة التنفيذية للقانون والتى نصت بضرورة ان يتحدد فى الطلب المقدم للحصول على الترخيص السياحى نوع الشركة ، بمعنى أخر انه لم يشترط ان يكون هناك شكل قانونى محدد للشركة (توصية ، تضامن ، مساهمة ..) .

تأسيسا على ذلك فقد أخذت الشركات السياحية أشكال قانونية مختلفة ، الا ان الشكل القانونى السائد فى الواقع العملى هو شركات الاشخاص -- وعلى وجه الخصوص شكل شركة التوصية البسيطة ، وربما يرجع ذلك الى بساطة تأسيس تلك الشركات والسهولة فى الادارة المرتبطة بها دون الحاجة الى القيود القانونية المرتبطة بادارة الشركة المساهمة ، ومن جهة أخرى فان اغلب

الشركات السياحية تتميز بانها شركات عائلية (مكونه من الزوج والزوجه والاولاد ...) .

رغماً ذلك بمقتضى ضوابط واشتراطات وزارة السياحة أصبح هناك الزام بأن من يرغب فى تأسيس شركة سياحة ان تتخذ الشركة شكل الشركة المساهمة تطبيقاً لاحكام قانون الشركات (القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحتة)[1]

وقد يتم تقسيم ملكية راس مال الشركات السياحية الى شركات سياحية مملوكه عن طريق القطاع الخاص (مثل شركة جرانه للسياحة) او قد تكون مملوكه عن طريق قطاع الاعمال العام (شركة مصر للسياحة على سبيل المثال) ، وقد تكون مملوكه عن طريق القطاع العام والخاص معاً (مثل شركة مصر سيناء للسياحة) .

وغنى عن البيان فقد أشترط القانون لكى يمنح ترخيص مزاولة النشاط للشركة السياحية الا يقل راس مال الشركة ايا كان شكلها القانونى عن ما يأتى :-

١- الشركة السياحية ذات الترخيص فقره (أ)

يجب الايقل راس مال الشركة اياً كان شكلها القانونى (تضامن ، توصية بسيطة ..او مساهمه) عن مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه تطبيقاً لاحكام القانون ١١٨ لسنة ١٩٨٣ (حيث كان يبلغ كحد ادنى -فى القانون ١٩٨٣ لسنة ١٩٧٧ مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه) .

---

[1] بل ذهبت وزارة السياحة الى اكثر من ذلك ، حيث الزمت شركات السياحة التى تتخذ شكل شركة الاشخاص التى تقوم بتعديل فى عقدها بانضمام شريك جديد ، ان تقوم بتغيير شكلها القانونى بتحويلها الى شركة مساهمة .

وقد ارتفع الحد الادنى لراس مال الشركات السياحية تطبيقاً للضوابط واشتراطات وزارة السياحة بعد ذلك الى ٥٠٠٠٠٠ جنيه ثم ١٠٠٠٠٠٠ جنيه وأمتدت لتصل أخيراً الى ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه .

٢- الشركة السياحية ذات الترخيص السياحى فقره (ب)

يبلغ الحد الادنى لراس مال شركة السياحة التى ينحصر نشاطها فى بيع وصرف التذاكر مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه طبقاً للقنون ١١٨ لسنة ١٩٨٣ (وقد بلغ الحد الادنى لراس مال تلك الشركات بمقضى القانون ٣٨ لسنة ١٩٧٧ ٢٠٠٠٠ جنيه).

٣- الشركة السياحية ذات الترخيص السياحى فقره (ج)

يبلغ الحد الادنى لراس مال شركات النقل السياحى تطبيقاً للقانون ١١٨ لسنة ١٩٨٣ مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه (وقد كان سابقاً مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه طبقاً للقانون ٣٨ لسنة ١٩٧٧) وقد ارتفع هذا الحد الادنى أخيرا طبقا لضوابط واشتراطات الوزاره ليصل الى مبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه.

عموماً قبل ان يتم تحديد المعامله الضريبيـة لشركات السياحة يتعين استعراض الطبيعه القانونية للاشكال التى يمكن ان تتخذها ، كا سيتم الاشاره الى الخصائص المميزه للمحاسبه فى كل منها ، وغنى عن البيان فان معظم المعايير المحاسبية قابلة للتطبيق عليها وان مجال الاختلاف الرئيس بينها يمكن فقط فى المحاسبة عن حقوق الملكية **Equity Accountiug** .

١- شركات الاشخاص السياحية

ويسمى ذلك النوع بشركات الاشخاص نظراً لانه يعتمد فى تكوينها على شخصية الشركاء وهم عاده عدد قليل يعرف كل منهم الاخر معرفة تامه من

حيث خبرته وسمعته فى التجارة ، ولما كان الاعتبار الشخصى له أهميته فى تكوين مثل تلك الشركات فهى تحل كقاعدة عامه بافلاس أحد الشركاء او فقده الاهليه او وفاته .

ا- شركة التضامن The Partnership Firm

تعرف شركة التضامن بأنها عباره عن الشركة التى يعقدها اثنان او اكثر بقصد الاتجار على وجه الشركه بينهم بعنوان مخصوص يكون اسمها ، وتتميز بأن الشركاء فيها متضامنون لجميع تعهداتها .

ويستخدم هذا النوع من التنظيمات على نطاق واسع فى المجالات المهنية والاعمال التى يكون التركيز فيها على عامل الخدمه الشخصية مثل السياحة ، كما يستخدم ذلك النوع من التنظيمات أيضاً فى بعض المجالات الصناعية وفى محلات البيع بالجملة والتجزئه التى تستلزم تضافر رؤوس اموال اكثر من فرد واحياناً ما تضاف كلمة " شركاء " الى اسم الشركة مثال ذلك (شركة ممدوح أسماعيل وشركاه) (شركة تلستار للسياحه) .

ب- شركة التوصية البسيطة Commandite Company

وتعرف هذه الشركة بأنها الشركة التى تعقد بين شريك واحد او اكثر مسئولين ومتضامنين وبين شريك واحد او اكثر يكونون أصحاب أموال وخارجين عن الاداره يسمون موصون ، ويترتب على ذلك شمول تلك الشركة لنوعين من الشركاء :

(ا) شركاء متضامنون Allied Partners

وهم كالشركاء فى شركات التضامن تماماً . ومعنى ذلك أن الشريك المتضامن فى شركة التوصية يسأل مسئولية شخصية وتضامنيه مع باقى

الشركاء المتضامنين معه عن ديون الشركة والتزاماتها . كما أنه يكتسب صفة التاجر ويمنع عليه كقاعدة عامه التصرف فى حصته .

ويجوز أن يكون شريكاً متضامناً أحد الاشخاص المعنوية ، وتتحدد مسئوليته وفقاً لنظامه القانونى .

(٣) شركاء موصون Sleeping Partners

وهم الشركاء الذين تتحدد مسئولياتهم بقدر حصصهم فقط عن ديون الشركة ولا تتعداها الى أموالهم الخاصة . وهذا النوع من الشركاء هو الذى يميز شركة التوصية البسيطة عن شركة التضامن السابق دراستها ، حيث يسأل جميع الشركاء مسئولية شخصية وتضامنيه والموصى يعد شريكاً من الناحية القانونية وليس مجرد مقرض أموال .

ج- شركة المحاصة Infact Firm

تتعقد شركة المحاصه كبقية شركات الاشخاص بين شخصين او اكثر يساهم كل منهم فى مشروع مالى بنصيب معين من المال او العمل واقتسام ما ينتج عن هذا المشروع من أرباح او خسائر ، الا ان طبيعة تلك الشركة تختلف عن باقى الشركات بصفتها المستتره لانها لاتظهر للغير ، فليس لها شخصية معنوية ولا اسم تجارى او ذمه مالية ، فهى شركة تقوم بين أفرادها ولا يعلم الغير بوجودها .

وأهم الخصائص المميزه لشركة التضامن ما يلى :

١- سهولة التشكيل Ease of Formation

حيث يمكن ان تنشأ شركة التضامن بدون اى اجراءات قانونية فاذا ما اتفق شخصان او اكثر ليصبحوا شركاء ، فان مثل هذا الاتفاق يشكل عقداًوتنشأ

شركة التضامن مباشرة ، على أنه يجب ان يكون العقد مكتوباً حتى يحول دون سوء الفهم فى المستقبل .

٢- العمر المحدود Limited Life

حيث يمكن ان تنتهى شركة التضامن فى اى وقت بوفاة احد الشركاء او انسحابه ، وهناك عوامل أخرى تؤدى الى انهاء الشركة مثل الافلاس او عدم مقدرة الشركاء على اتمام المشروع الذى انشئت الشركة من أجله ، كما ان دخول شريك جديد اوانفصال شريك قديم يعنى انهاء الشركة القديمة بالرغم من استمرار الشركة فعلاً فى أعمالها .

٣- الوكالة المتبادلة Mutual Agency

حيث يعمل كل شريك كوكيل عن شركة التضامن ، ولذلك فان القرارات التى يتخذها كل شريك والعمليات التى يقوم بها تؤثر على المركز المالى للشركة .

٤- المسئولية غير المحدودة Unlimited Liability

فكل شريك فى شركة تضامن عامه يعتبرمسئولا مسئوليه شخصية عن ديون الشركة ، اما فى حالة التوصية البسيطة **Limited Partnership** فلا يكون الشريك الموصى مسئولا بصفته الشخصية عن ديون الشركة .

٥- الملكية المشتركة لممتلكات الشركة وارباحها

Co-Ownership of Partnership Property and Profits

فعندما يقدم احد الافراد حصته فى شركة التضامن فى شكل اصول عينيه مثل المبانى او المخزون او اى ممتلكات أخرى فهو لا يحتفظ بأى حق شخصى على الاصول التى ساهم بها ، فتلك الممتلكات تصبح مملوكة ملكيه

مشتركة لكل الشركاء وكذلك فان كل شريك يكون لـه حق فـى الارباح التـى تحققها الشركة.

اما خصائص المحاسبة فـى شـركة التضـامن Partnership Accounting فتتمثل فى ضرورة تعبير النظام المحاسبى عـن مساهمة كـل شـريك فـى رأس المال ومسحوباته ونصيبه من الارباح والخسائر .

وفى حالة فتح حسابات لشركة تضامن جديـده - يسـاهم بهـا أحـد الشـركاء بأصول أخرى بخـلاف النقديه يراعـى تقييم الاصـول غير النقديـه وفقـاً للقيم السوقيه العادله Fair Market Value فى تاريخ تخصيصها لشـركة التضـامن وضرورة موافقة كل الشركاء على القيم المقدره للاصول .

وفــى حالــة مســحوبات الشــركاء (للنقديــه او اى اصــول اخــرى) Withdrawals لايستلزم الامر عمـل اعـلان رسـمى عـن التوزيعـات كمـا هـو الحال فى شركات الاموال ، كذلك لايستلزم الامـر أن يكـون المبلـغ المسـحوب متساوياً لكل الشركاء ، وتجدر الاشاره الى انه فى حالة سـحب اى شـريك لاى أصل يجعل حسـابات مسـحوبات الشـريك مدينـاً ، وبعـد ذلـك سـوف يتـم اقفـال رصيد ذلك الحساب فى الحساب الجـارى لكـل شـريك ، بينمـا اذا اسـتثمر احـد الشركاء أصولاً اضافيـة فـى الشـركة يسـجل الاسـتثمار الاضـافى فـى الجـانب الدائن من حساب رأس مال الشريك .

وغنى عن البيان تقفل حسابات مصروفات وايـرادات شـركة التضـامن فـى حساب ملخص الدخل بنفس الطريقة التى ستستخدم فـى شـركة الامـوال ،وبعـد ذلك يقفل رصيد حساب ملخـص الدخـل فـى الحسـابات الجاريـة للشـركاء طبقـاً لشـروط توزيـع الاربـاح كمـا جـاءت فـى عقـد الشـركة او يتـم توزيعهـا بنسـبة

حصص رؤوس الاموال (فى حالة عدم النص فى العقد على كيفية توزيع الارباح) .

وتختلف قائمة دخل شركة التضامن عن تلك التى تعد فى منشأة فرديه فى نقطة واحده وهى اضافة جزء فى نهاية القائمة يوضح توزيع صافى الربح بين الشركاء ، كما ان قائمة الدخل فى شركة التضامن لاتتضمن ايضاً مصروفات ضرائب دخل او مصروف رواتب مثلها فى ذلك المنشأه الفرديه .

وهناك بالطبع عدة أساليب لتوزيع صافى دخل شركةالتضامن منها توزيع الشركاء لصافى الدخل بالتساوى ، او قد يتم اخذ بعض العوامل فى الحسبان بغرض التوصل الى خطة عادلة للتوزيع أهمها :

- مقدار الوقت الذى يخصصه كل شريك للشركة .
- مقدار رأس المال المستثمر بواسطة كل شريك .
- اى مساهمة أخرى يقدمها كل شريك تسهم فى نجاح الشركة .

هذا ويمكن توزيع صافى الربح وفقاً لاى نسبة يتم الاتفاق عليها مثل نسبة رؤوس الاموال التى بدأت بها الشركة ، او نسبة ثابته بعد توزيع مخصصات لكل شريك فى شكل رواتب وفائده على رأس المال المستثمر .

وهناك عديد من القضايا المحاسبية الاكثر تعقيداً فى شركة التضامن أهمها المرتبطه بدخول شريك جديد ، او انسحاب شريك قديم او تصفية الشركة وغيرها من القضايا التى قد تتناولها مراجع المحاسبة المتوسطة او المتقدمه.[1]

---

[1] لمزيد من التفصيل يراجع :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، المحاسبة عن حقوق الملكية فى شركات الأشخاص ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٦ .

٣- شركات الاموال السياحية Fund Tourism Companies

شركة الاموال هى تلك الشركات التى لا تنهض على الاعتبار الشخصى ، حيث يعتد فيها - فحسب - علىما يقدمه كل شريك من مال دون ان تكون لشخصيته اى اعتبار خلافاً لما عليه الحال فى شركات الاشخاص ، والشكل المألوف لشركة الاموال هو شكل الشركة المساهمة والتى يتكون رأسمالها من عدد من الاسهم وتنحصر مسئولية المساهم فيها بقيمة السهم او الاسهم التى فى حيازته ، هذا وقد تقفل الشركة المساهمة بالكامل بواسطة المؤسسين ، وفى هذه الحالة تكون الشركة المساهمة مغلقة على المؤسسين لهـا او ان تطرح الشركة المساهمة بعض الاسهم للاكتتاب العام (او المقيد) وفى تلك الحالة تعتبر الشركة شركة مساهمه غير مغلقه على المؤسسين .

كذلك تعتبر شركة التوصية بالاسهم والشركة ذات المسئولية المحدودة من شركة الاموال ، الا انه يمكن تصنيف هذين النوعين فى مجموعة واحدة تقع بين شركات الاشخاص وشركات الاموال ، ويكاد يجمع أغلب الكتاب على ذلك - حيث يتم وضعهم فى مجموعة يطلق عليها الشركات ذات الطبيعة المختلطة .[1]

وفيما يلى سوف يتم تناول تعريف تلك الشركات بايجاز :

أ- الشركات ذات الطبيعة المختلطة :

وهذه الشركات تجمع فى الواقع بين خصائص شركات الاشخاص وشركات الاموال ومن الامثله عليها شركات التوصية بالاسهم **Commandiate Companies With Shares** وهذه الشركات تتكون من نوعين من الشركاء : شركاء

---

[1] لمزيد من التفصيل يراجع :-

متضامنون يجمعهم الاعتبار الشخصى ويسألون عن ديون الشركة مسئولية تضامنيه وغير محدوده اى فى جميع اموالهم ، شأنهم فى ذلك شأن الشركاء المتضامنين فى شركة التضامن او شركة التوصيه البسيطة . كما تضم هذه الشركة شركاء مساهمين وتأخذ حصصهم شكل الاسهم كما هو الحال فى شركات المساهمه بحيث يعتبر الشريك مسئولاً فى حدود ما اكتتب به ، كما يجوز ان تتداول الاسهم بالطرق التجارية .

ب- وتعتبر شركة ذات طبيعة مختلطة أيضاً ماتسمى بالشركة ذات المسئولية المحدوده Limited Liability Companies :

وهى التى تتكون من عدد معين من الشركاء لايزيد عددهم على ٥٠ شريكاً يسأل كل منهم مسئولية محدوده بقدر حصته . وهذه الشركة تقترب من شركات الاشخاص فى انها لاتجمع عدداً كبيراً من الشركاء وحصه الشريك فيها غير قابله للتداول بالطرق التجاريه ، وانما تخضع لقيود معينه .هذا علاوه على انها لاتجمع رأس المال عن طريق الاكتتاب العام . كما ان هذه الشركة تقترب من شركات الاموال نظراً لان مسئولية الشريك فيها محدوده بحصته . ويحكم كل من شركات التوصيه بالاسهم وذات المسئولية المحدوده قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة١٩٨١.

جـ - شركة المساهمه Shareholder Companies

تعتبر شركة الاموال وحده قانونيه لها كيان ذاتى مستقل عن ملاكها ، ومن الناحية القانونية تعتبر شركة الاموال شخصاً معنوياً (اعتبارياً) له العديد من الحقوق وتقع عليه مسئوليات الشخص الطبيعى .

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، المحاسبة عن تكوين وتنظيم وانقضاء الشركات المساهمة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٧ .

شركة الاموال كوحده قانونيه مستقله قد تمتلك الاصول باسمها وطبقاً لذلك فان اصول الشركة تخص الشـركة ذاتهـا ولا تخـص حملـة الاسـهم . والشـركة ككيان قانونى يمكنهـا اقامـة دعـوى قضائيـه ضـد الغير ، ويمكن للغير اقامـة الدعوى عليها مثلها اى شخص طبيعى، وهى لذلك تدخل فى التعاقدات وتكـون مسئولة عن ديونها وتدفع ضرائب الدخل المستحقه عن أرباحها .

تعتبر شركات المساهمه هى النموذج الامثل لشركات الاموال هـذا ويمكـن تبويب الشركات المساهمه الـى عـدة انـواع – طبقـا لوجهـة النظـر المتبعـه فـى التصنيـف – حيـث يمكـن التقسـيم حسـب ملكيتهـا وتـداول اسـهمها فـى سـوق الاوراق المالية على النحو التالى :-

١- تصنيف شركات المساهمه حسب ملكيتها

يوجد نوعين مختلفين من الشركات المساهمه هما :-

أ- شركة مساهمة حكومية Public Corporations

وهى تتمثل فى شركات قطاع الاعمال العام ، وهى تلـك الشـركات التـى تمتلكها الدولـة وتحتفظ بملكيتها ، أو تلك الشركات التى تسيطر عليها نتيجة تملكها لاغلبية أسهمها .

ب- شركات مساهمه خاصة Private Corporations

وهى شركات يقوم بتأسيسها الأفراد بهدف تحقيق الارباح .

٢- تصنيف الشركات المساهمه حسب تداول اسهمها :-

ويوجد نوعان من الشركات هما :-

أ- الشركات المغلقه Closed Corporations

وهى تلك الشركات التى يمتلكها عدد محدد من المساهمين ، ولاتتداول أسهمها فى أسواق الاوراق المالية ، حيث لاتطرح اسهمها للاكتتاب العام بل تتحدد ملكيتها للمؤسسين والمساهمين فيها .

ب- الشركات المفتوحة Closed Corporations

هى تلك الشركات التى تقوم باصدار اسهم تتداول فى اسواق الاوراق المالية ، وقد عرفت المادة الثانية من قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ شركة المساهمه بأنها " شركة ينقسم رأس مالها الى أسهم متساوية القيمة يمكن تداولها على الوجه المبين فىالقانون " .

وتقتصر مسئولية المساهم على آداء قيمة الاسهم التى إكتتب فيها ولايسأل عن ديون الشركة الا فى حدود ما إكتتب فيه أسهم .

ويكون للشركة إسم تجارى يشتق من الغرض من إنشائها ، ولا يجوز للشركة أن تتخذ من أسماء الشركاء أو إسم أحدهم عنواناً لها .

بإستقراء تعريف شركات المساهمة ينصح أنها تتميز بعديد من الخصائص المرتبطة بالمحاسبة عن المعاملات المالية لتلك الشركات وهى :-

١- التزام شركات المساهمة بتطبيق واتباع التعليمات الواردة بقانون الشركات

٢-أستخدام نظام الاسهم للحصول على رأس المال المستثمر .

٣-تعدد انواع الملكية (حملة الاسهم العادية / حملة الاسهم الممتازة) .

٤-المسئولية المحدودة لحملة الاسهم .

٥-خضوع توزيع الارباح على المساهمين لاجراءات معينه .

٦-إنفصال الملكية عن الادارة .

٧-الوجود المستمر لشركات المساهمه .

وفيما يلى إيضاح كل من تلك الخصائص بايجاز :-

١- إمتداد نفوذ قانون الشركات على المعاملات المالية للشركات المساهمة :-

ينظم قانون الشركات المصرى ولائحته التنفيذية رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ الشروط والاجراءات التى يلزم اتباعها عند تأسيس وإدارة شركات المساهمة ، حيث يلزم مؤسسوا الشركة بتحرير عقد إبتدائى ونظام الشركة الذى يجب ان يتم إعداده طبقاً للنموذج المقرر قانوناً ، ثم التقدم بطلب ترخيص كيفية الاكتتاب فى رأس مال الشركة وعدد أسهم رأس المال ، وتقوم مصلحة الشركات بمراجعة طلب التأسيس ، ويتم نشر قرار التأسيس فى الجريدة الرسمية .

وهكذا تعتبر شركة المساهمة شخصية قانونية **Legal Entity** من وجهة النظر الرسمية القانونية ، وترجع أهمية هذا الاعتبار من الناحية المحاسبية الى الالتزام باتباع التعليمات والاجراءات الوارده بنظام الشركات الخاصة بإعداد القوائم المالية والايضاح عن المعاملات المالية وكذلك العلاقة القانونية وما يترتب عليها من علاقات مالية بين الشركات وحملة الاسهم - والتزامات مجلس الادارة نحو التقارير المالية وعلاقة المجلس بمراقب الحسابات .

٢- استخدام نظام الاسهم للحصول على رأس المال وقابليتها للتداول :-

يقسم رأس مال الشركة لعدد كبير من اجزاء متساوية القيمة يسمى كل منها سهماً ويتم تحديد ملكية كل حامل للاسهم فى رأس المال بعدد الاسهم التى يمتلكها ، ويصاحب ملكية أسهم الشركة عدداً من المزايا والحقوق طبقاً لما يرد فى نظام الشركة . حيث غالباً مايحمل السهم عديد من الحقوق هى حصة نسبية فى الارباح والخسائر ، وحصة نسبية فى إدارة الشركة - اى حق التصويب

فى إختيار أعضاء مجلس الادارة وحصة نسبية فى أصول الشركة ،وحصة نسبية فى شراء أسهم جديدة من نفس النوع.

وما يميز أسهم رأس مال الشركات المساهمة هو إنها تمثل صكوك تكون قابلة للتداول والتحويل **Transferable** ، حيث يجوز للمساهمين التصرف فى الاسهم التى يمتلكونها بدون الرجوع الى موافقة الشركة ذاتها - وبدون اى عواقب على إستمرارية نشاطها الاقتصادى ، فالسهم يعتبر من ممتلكات الشخص حامل السهم والذى تقوم الشركة بتسجيل اسمه فى سجلات حملة الاسهم عند توزيع الارباح والتصويب فى انتخابات أعضاء مجلس الادارة .

٣- تعدد انواع الملكية :-

تمثل الاسهم العادية **Common Stocks** حقوق الملكية الاساسية فى رأس مال الشركات المساهمة ، حيث يتحمل حملة تلك الاسهم مخاطر الخسائر التى قد تحدث عن نشاط الشركة ، كما ان لهم الحق فى ملكية الارباح المحققة ، علماً بانه ليس لديهم اى حقوق فى الزام الشركة بتوزيع تلك الارباح عليهم أو توزيع أصولها عند تصفية أعمالها .

وقد يتم اصدار أنواع أخرى من الاسهم ذات حقوق ومزايا مختلفة عن الاسهم العادية ، حيث قد يتنازل حملة تلك الفئة عن بعض الحقوق نظير الحصول على حقوق أخرى ويطلق عليهم بحملة الاسهم الممتازة **Preferred Stockholders** ، ومن أهم المزايا التى يحصلون عليها وهى ضمان نسبة معينة فى أرباح الشركة قبل إجراء أية توزيعات على حملة الاسهم العادية ، وفى مقابل ذلك الامتياز يتنازل حملة الاسهم الممتازة عن حقهم فى ادارة الشركة او التصويت فى انتخاب أعضاء مجلس الادارة .

٤- المسئولية المحدودة لحملة الاسهم :-

بعبارة أخرى تمثل إستثمارات المساهمين الحد الاقصى للخسائر التى يحتمل أن يتحملها هؤلاء المساهمين ، فاذا تحملت الشركة بخسائر كبيرة لدرجة أن قيمة أصولها تكون غير كافية للوفاء بالديون المستحقه عليها ، فأنه لا يمكن الرجوع على الممتلكات الشخصية لحملة الاسهم سواء عادية أو أى نوع آخر - بغرض تعويض الدائنين عن خسائرهم ، وهذا يخالف الوضع فى حالة شركات الاشخاص - حيث يمتد مسئولية الشركاء المتضامين أو صاحب المنشأه الفردية لدرجة إستخدام ممتلكاتهم الشخصية للوفاء بأى ديون تستحق على المنشأة .

تأسيسا على ذلك قد يفقد حملة الاسهم إجمالى إستثماراتهم ولكنهم لن يتعرضوا لاى خسائر إضافية أخرى ناتجة عن فشل الشركة .

٥- خضوع توزيع الارباح لاجراءات معنيه :-

يحق لحملة أسهم الشركة إختيار كيفية التصرف فى الارباح المحققة من خلال نشاطها الاقتصادى ، حيث قد يقررون الاحتفاظ بتلك الارباح فى الشركة لاعادة إستثمارها فى مشروعات توسعية جديدة ، كما قد يكون لهم الحق كذلك فى إعتماد توزيعها للسهم ، وعادة مايتم إتخاذ ذلك القرار بصفة رسمية فى ضوء النصوص الواردة فى نظام الشركة - بعكس الحال فى شركات الاشخاص (تضامن أو توصية بسيطة) .

بوجه عام يجب الالتزام بعده أمور قبل إجراء اى توزيعات لارباح الشركة على الشركة ، على سبيل المثال ضرورة حصول مجلس إدارة الشركة أولا

على موافقة الجمعية العامة للمساهمين عند توزيع اى ارباح على حملة الاسهم ، مع مراعاة نصوص قانون الشركات والنظام الاساسى للشركة .

٦- إنفصال الملكية عن الادارة :-

حيث يكون للشركة المساهمة شخصية قانونية ذات كيان مستقل **Separate Legal Existence** عن ملاكها (حملة الاسهم) ، ولاتوجد وكالة متبادلة فى شركة المساهمة ، حيث ليس لحملة الاسهم الحق فى إدارة الشركة الا اذا إنتخب أحد المساهمين عضو بمجلس الادارة ، حيث عادة ما يتولى إدارة الشركة مجلس إدارة منتخب عن طريق حملة الاسهم من خلال جمعية عامة ، ويقوم مجلس الادارة بتعيين الادارة المدير العام للشركة ومديرى الادارات التنفيذية .

٧- الوجود المستمر :-

إستمرارية الشركة المساهمة لاتعتمد على تغيير حملة الاسهم وقابلية أسهمهم للتداول ، حيث أن أجل تلك الشركات يكون لمدة طويلة ، كما أن عمر تلك الشركات لايتوقف على أهلية المساهمين ، بمعنى أن موت أو إفلاس أو الحجر على أحد المساهمين لايؤدى لانقضاء الشركة على النقيض من شركات الاشخاص ، فتلك الشركات تتميز باستمرار وجودها **Continous Existence** . ويبدو تأثير ذلك محاسبياً عند عرض حقوق الملكية فى ميزانية احد شركات التضامن حيث تظهر حقوق كل شريك على حده ، بينما لاتظهر حقوق المساهمين فى ميزانية الشركات المساهمة على أساس ابرازحقوق كل مساهم على حده ، وانما تظهر حقوق المساهمين مجتمعة .

٥/١ مدى انعكاس الشكل القانونى لشركات السياحه على المعامله الضريبيه لارباحها :-

لاشك ان الشكل القانونى الذى يتخذه تنظيم الاعمال قد انعكس على المعامله الضريبيه لارباح تلك التنظيمات ، حيث أعتنق قانون الضرائب على الدخل فى جمهوريه مصر العربيه (القانون ١٥٧ لسنه ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنه ١٩٩٣) تقسيم تنظيمات الاعمال وتصنيفها حسب نوع الضريبه التى ستخضع لها الارباح التى تستهدف الى تحقيقها تلك التنظيمات على النحو التالى:-

١-تنظيمات او شركات قطاع الاعمال الخاص التى تأخذ شكل شركات الاشخاص والتى تضم شركات التضامن وشركات التوصيه البسيطه واخضعها للضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه Tax on commerciaI and IndustriaI profits مثلها فى ذلك مثل المشروعات الفرديه •

٢-تنظيمات او شركات قطاع الاعمال الخاصه التى تأخذ شكل شركات الاموال المملوكه للقطاع الخاص والخاضعه للقانون ١٥٩ لسنه ١٩٨١ (وتشمل شركات المساهمه وشركات التوصيه بالاسهم والشركات ذات المسئوليه المحدوده) او تنظيمات او شركات قطاع الاعمال العام (مثل بنوك او شركات ووحدات قطاع الاعمال العام) او البنوك والشركات والمنشأت الاجنبيه التى تعمل فى مصر) • واخضعها الى الضريبه على ارباح شركات الاموال Tax on proftis of Funds Companies .

وقبل ان يتم تناول كلا النوعين من التنظيمات وتصنيفاتها المختلفه حسب انشطتها المتبوعه التى تخضع ارباحها للضريبه ، يتعين الاشاره الى التطور التاريخى للضرائب على دخل تنظيمات الاعمال فى جمهوريه مصر العربيه والذى مر بعدة مراحل تطور اساسيه - تماما مثلما مرت به كافة النظم الضريبيه فى البلدان المتقدمه او الناميه ٠

حيث فرض فى البدايه نظام الضريبه النوعيه على الدخول حسب مصادرها المختلفه **Schedular Income Tax** ، ثم فرض نظام مختلط يجمع بين الضرائب النوعيه على الدخول بالاضافه الى ضريبه اخرى مكمله هى الضريبه العامه على الدخل **Mixed Income Tax** ، واخيرا نظام الضريبه الموحده على الدخل **Unitary or Global Income Tax** ٠

١- القانون ١٤ لسنه ١٩٣٩ :

أخذت مصر بنظام الضرائب عل الدخل باصدار القانون رقم ١٤ لسنة ٣٩ فى شكل ضرائب نوعيه بسعر نسبى يختلف تبعا لتنوع مصدر الايراد ٠

حيث تم فرض ضريبه على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله ، وعلى الارباح التجاريه والصناعيه وكانت تسرى على الارباح التى يحققها الاشخاص الطبيعيون وتلك التى تحققها شركات الاموال بالاضافه الى ضريبة كسب العمل ، وتطبيق ذلك القانون يحقق ما يعرف بنظام الضرائب النوعيه على الدخول ٠

٢- القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩:-

حيث بمقتضى ذلك القانون تم فرض ضريبه تكميليه للضرائب النوعيه هى الضريبه العامه على الايراد بنسب تصاعديه بالشرائح ، وجعل هذا القانون تاريخ سريانها لاول مره فى يناير ١٩٥٠ على الايرادات عام ١٩٤٩ ، ويعتبر أقرار هذا القانون تتويجا للنظام الضريبى المختلط ٠

٣- القانون رقم ٧٨ ، ٨٣ لعام ١٩٧٣ :-

اسفر التطبيق العملى للقانونين ١٤ لسنة ٣٩ ، ٩٩ لسنة ٤٩ كثير من التغييرات والمشاكل والخلافات بين الممولين ومصلحة الضرائب ، مما تتطلب اصدار قوانين متعدده لتعديلها على ضوء المتغيرات المختلفه واهمها القوانين التاليه :-

أ- القانون ٧٨ لعام ١٩٧٣

- بتاريخ ٧٣/٨/١٤ صدر القانون ٧٨ لسنة ٧٣ بتعديل بعض أحكام القانون رقم ١٤ لسنة ٣٩ والذى أستحدث نظام الخصم والاضافه وتحصيل مبالغ تحت حساب الضريبه ٠

ولاشك أن هذا النظام يحقق كثيرا من المزايا ، سواء من ناحية الخزانه او ناحية الممولين فمن ناحية الخزانه يحقق المزايا الاتيه :

(أ) يساعد فى عملية الحصر ٠

(ب) يقلل من فرص التهرب الضريبى ٠

(جـ) يضمن وجود ايرادات مستمره للخزانه على مدار العام ٠

ومن ناحيه الممولين فان هذا النظام يحقق المزايا الاتيه :

(أ) يخفف من العبء الضريبى حيث يسدد الممول الضريبه على دفعات تحت الحساب بدلا من دفعها مره واحده ٠

(ب) يؤدى الى التزام الممول بدفع الضريبه كواجب وطنى ٠

ب- القانون رقم ٨٢ لسنة ٧٣

نتيجة انتشار ظاهرة التهرب الضريبى وتقاعس الممولين عن تقديم الاقرارات الضريبيه مما أدى الى ان تفكير المشرع فى وسيله جديه لتقليل فرص التهرب واحكام الرقابه على الممولين فأصدر لذلك نظاماً جديداً لاول

مره فى مصر يساعد فى عملية الحصر والاستدلال على الممولين وهو نظام البطاقه الضريبيه بموجب القانون رقم ٨٢ لسنة ١٩٧٣ بتعديل بعض احكام المرسوم بالقانون رقم ٧ لسنة ١٩٥٣ ، ويقضى هذا القانون بأن يحظر على المختصين فى الوزارات والمصالح الحكوميه وحدات الادارة المحليه والهيئات ووحدات القطاع العام والشركات المنشأه طبقا لقانون قطاع الاعمال العام ، وشركات الاموال وشركات الاستثمار الخاضعه لقانون الاستثمار رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ وفروع الشركات الاجنبيه والجمعيات التعاونيه والمؤسسات الصحفيه وغيرها من المؤسسات الخاصه والمعاهد التعليميه والنقابات والروابط والانديه والاتحادات ودور النشر بالقطاع الخاص التعامل مع ممولى ضريبة الارباح التجاريه والصناعيه وضريبة المهن الغير تجاريه ، الا اذا كان الممول حاصلاً على البطاقه الضريبيه ومثبت بها تاريخ تقديم الاقرار .

٤- قانون رقم ٤٦ لعام ١٩٧٨ (قانون العداله الضريبيه) :-

لملاحقة بعض الانشطه غير المحصوره ، وتشجيعا للاستثمار تمشيا مع سياسة الانفتاح الاقتصادى تم أصدار هذا القانون محققا العديد من الاهداف هى:-

١)اخضاع دخول أنشطه لم تكن تخضع لضريبة الارباح التجاريه والصناعيه من قبل مثل الارباح التى تتحقق من التصرف ولو لمره واحده فى العقارات المبنيه او الاراضى داخل كردون المدينه ، ارباح تأجير وحده مفروشه واحده او جزء منها ، ارباح الاستغلال الزراعى للمحاصيل البستانيه بشروط معينه .

٢)رفع حدود الاعفاء للاعباء العائليه فى الضرائب النوعيه من ٥٠٠ جنيه الى ٦٠٠ جنيه فى السنه لجميع الممولين أيا كانت حالتهم الاجتماعيه مع رفعه

فى الضريبه على المرتبات الى ٦٦٠ جنيه فى السنه بالنسبه للمتزوج ويعول أولاده .

٣)تشجيع الادخار والاستثمار تمشياً مع سياسة الانفتاح الاقتصادى عن طريق اعفاء فوائد الودائع بالبنوك وصناديق توفير البريد والبنوك من الضريبه على القيم المنقوله وملحقاتها .

٤)التزام مصلحه الضرائب باعتماد دفاتر الممولين المعتمده من أحد المحاسبين ، الا اذا اثبتت مصلحة الضرائب بالدليل البين ان الدفاتر غير أمنيه ولاتمثل الحقيقه لارباح المنشأه ، اذ أصبحت العبره فى الدفاتر والمستندات التى تمسكها المنشأه بأمانتها ومدى اظهارها للحقيقه ، ويقع عبء الاثبات على مصلحه الضرائب فى حالة عدم اعتدادها بهذه الدفاتر والمستندات .

٥)توفير الطمأنينه لجمهور الممولين وذلك بالنص على الا ترفع الدعوى الجنائيه الا بناءاً على طلب من وزير الماليه بعكس الحال فى احالة الجرائم المنصوص عليها فى القانون الى النيابه العامه فتحال بقرار .

٥- القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١

وطبقا لما سبق ذكره من مراحل تطور النظم الضريبيه يكون النظام الضريبيى المصرى قد مر بالمرحله الاولى منذ سنة ١٩٣٩ ، وبالمرحله الثانيه منذ سنة ١٩٤٩ ، وبالنسبه للتطور الثالث فقد شكلت بوزارة الماليه فى مصر اكثر من مره لجان متخصصه عهد اليها اجراء الدراسات اللازمه للانتقال الى نظام الضريبه الموحده ، وقد أوصت هذه اللجان بأن اتباع هذا النظام يتطلب توعية الممولين وتطوير رفع كفاءة الجهاز الضريبى وأوصت بضرورة التريث بعض الوقت واعطاء فتره زمنيه للانتقال الى نظام الضريبه الموحده حتى يتحقق المناخ الضريبى الملائم لتطبيق هذا النظام مع امكانية التمهيد له

بتشريعات هادفه لتحقيقه ، واخذ المشرع بهذه التوصيات فأصدر القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ٠ حيث صدر هذا القانون الخاص بفرض الضرائب على الدخل ليحل محل القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والقانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ والقوانين المعدله لهما ، وقد استهدف المشرع من ذلك التمهيد للانتقال الى نظام الضريبه الموحده ويتضح ذلك من الاتى :

١-ميز المشرع فى القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بين الضرائب التى يخضع لها الاشخاص الطبيعيون والضريبه التى تخضع لها شركات الاموال ، فأخضع الاشخاص الطبيعيون للضريبه على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله والضريبه على المرتبات والضريبه على ارباح المهن الغير تجاريه وكذلك للضريبه التكميليه (اى الضريبه العامه على الدخل) ، وأخضع شركات الاموال للضريبه على ارباح شركات الاموال ٠

٢-راعى المشرع ان تكون الضريبه تصاعديه على الارباح التجاريه والصناعيه بدلا من كونها نسبيه ٠

٣-أولى المشرع أهميه خاصه لامساك الممولين لدفاتر منتظمه بهدف تنميه الوعى بضرورة وأهمية هذه الدفاتر ، حيث انها اساسيه لتطبيق الضريبه الموحده ٠

- أوجب المشرع بضرورة تقديم اقرار موحد للممول الذى يباشر انشطة أوعيه هذه الانشطه لمأمورية ضرائب واحده تتولى محاسبته عن جميع هذه الانشطه ٠

وقد تضمن هذا القانون ثلاثة كتب هى :

الأول : أحكام الضرائب على دخول الاشخاص الطبيعيه وما يلحق بها ٠

الثاني : أحكام الضريبه على شركات الاموال ٠

الثالث : الاحكام العامه وقد كان هذا القانون بمثابة تمهيد للانتقال الى الضريبه الموحده ٠

٦- القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣

ونظرا لأن السياسه الضريبيه فى الفتره الحاليه تعد من أهم السياسات الرئيسيه التى يرتكز عليها برنامج الاصلاح المالى والاقتصادى ٠ لذلك بدت حتميه تطوير النظام الضريبى الحالى بما يتفق مع اهداف التنميه الاقتصاديه والاجتماعيه بأعتبار ان النظام الضريبى يمثل ركنا أساسيا للنظام الاقتصادى والاجتماعى والسياسى ٠

ويهدف الاصلاح الضريبى الى تحقيق العداله فى توزيع الاعباء الضريبيه وتوازن الاعباء الضريبيه ، وتوازن الاعباء مع الدخول وتصاعد الضريبه فى الحدود المناسبه ، كما يسعى الاصلاح الضريبى الى تحقيق عمومية الضريبه بتوسيع قاعدة الضرائب واشراك كافة المواطنين فى أدائها دون تجاوز لحدود طاقتهم الضريبيه ٠

ولعل من أهم مقومات الاصلاح الضريبى المقترح تطبيق نظام الضريبه الموحده ، خاصة وان المذكره الايضاحيه لقانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنه ١٩٨١ أوضحت انه يراعى فى الاصلاح ادخال تصورات جديده لضرائب الدخل لتمهيد الطريق للاخذ بنظام الضريبه الموحده فى خلال فترة انتقاليه يصبح الانتقال اليها امراً ميسوراً ٠

أهداف التحول الى نظام الضريبه الموحده ٠

١)زيادة درجة مرونه النظام الضريبى ، ويتحقق ذلك بزيادة الاهميه النسبيه للضرائب المباشره على حساب الضرائب غير المباشره ٠

٢)اضفاء المزيد من عناصر التشخيص على النظام الضريبى تحقيقا للمزيد من العداله ٠

٣)تبسيط الاجراءات الاداريه ، وتقليل فرص التهرب وذلك بالزام الممول بتقديم اقرار واحد لمأمورية واحده ويحاسب بمعرفة مأمور واحد ٠

٤)ربط الاعفاءات الضريبيه بالمقدره التكليفيه الاجماليه للمول مما يحقق تشخيصا أكبر للضريبه ٠

مبررات التحول الى نظام الضريبه الموحده ٠

(١) اعتبارات العداله الضريبيه :

لابد ان تعمل النظم الضريبيه على تحقيق العداله فى توزيع الاعباء الماليه فى المجتمع ، بحيث يكون هناك تناسب بين ما يدفعه الفرد من ضرائب وبين مقدرته على الدفع ، اى يدفع الفرد الضرائب بما يتفق ومقدرته التكليفيه ، والضريبه الموحده تحقق هذه الغايه بشكل أكبر سهوله من الضرائب النوعيه حيث ان تجميع اجمالى الدخل الفردى من كافة المصادر يعتبر أفضل معيار للوقوف على المقدره التكليفيه الحقيقيه للممول ٠

والضريبه الموحده تحقق العداله الضريبيه الرأسيه والافقيه :

(أ) العداله الرأسيه للعبء الضريبي:

حيث يعامل الافراد ذوى الاوضاع الماليه المتساويه معامله ضريبيه متساويه ايضا • ويتحقق ذلك بالنظر الى تطبيق اعفاء واحد ، لان تعدد الاعفاءات (كما هو الحال فى الضرائب النوعيه) يخل بهذا المبدأ •

وعاء الضريبه يصبح ممثلاً للوضع الاجتماعى ، وسيكون هناك اعفاء واحد يراعى حالة الممول ، لان تعدد الاعفاءات بتعدد المصادر يخل بالعداله •

(٣) اعتبارات اداريه لتبسيط زيادة كفاءة الضريبه ويقلل من تكاليف التحصيل

ورأت وزارة الماليه ان الانتقال الى نظام الضريبه الموحده على دخل الاشخاص الطبيعين يتطلب :

١- التحول من نظام المأموريات النوعيه الى المأموريات الجغرافيه •

٢- تعزيز مصلحة الضرائب بالعدد الكافى من العاملين المؤهلين وتدريبهم •

٣- تطوير ورفع كفاءة الجهاز الضريبى وادخال الحاسبات الاليه •

٤- الوصول بالفحص الى اخر سنه ضريبيه وتحصيل المتأخرات •

٥- توعية الممولين بنظام الضريبه الموحده الذى يقوم اساسا على أمساك الممول للدفاتر وحسابات منتظمه لانشطته المختلفه •

وقد قامت وزارة الماليه ، وفقا لخطه مدروسه ، باتخاذ كافه الخطوات الفعاله اللازمه للوصول الى الهدف المنشود وهو تطبيق نظام الضريبه الموحده.

وبناء على ما سبق ، أعدت وزارة الماليه مشروع القانون ١٨٧ لسنه ٩٣ ومن اهم المبادىء التى روعيت فى اعداده ما يلى :

١-انه مشروع بتعديل أحكام القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وليس مشروعاً بقانون جديد ، وذلك لان القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ كان خطوه نحو الضريبه الموحده حيث أفرد كتابا للضريبه على الاشخاص الطبيعين وما يلحق بها وكتاباً بشركات الاموال والجهات المحدده به ، حيث استبدل الكتاب الاول بالمشروع كما أجريت بعض التعديلات والاضافات فى الكتابين الثانى الخاص بشركات الاموال والثالث الخاص بالاحكام العامه والاجراءات ، وبمراعاة ان التفسيرات لاحكام القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قد استقرت بفتاوى مجلس الدوله او أحكام المحاكم على مدى أثنى عشر عاماً ٠

٢-ان تحل الضريبه الموحده على الدخل محل الضرائب النوعيه وتكون أسعارها تصاعديا بالشرائح تحقيقاً للعداله فيما عدا ايرادات رؤوس الاموال المنقوله فهى بسعر نسبى وتحجز من المنبع ٠

٣-الاقتصار على تقديم اقراراً واحداً فى الموعد المحدد يتضمن ما حققه الممول من دخل خلال السنه الضريبيه من ايرادات الثروه العقاريه (اذا زادت ايراداتها المحدده حكماً عن حد الاعفاء للاعباء العائليه) والارباح التجاريه والصناعيه وايرادات المهن غير التجاريه ٠

٤-أبقى المشرع على كيفية تحديد صافى الربح او الايراد الذى يدخل فى وعاء الضريبه الموحده بذات الاحكام المعمول بها فى ظل القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ من حيث اجمالى الوعاء والتكاليف الواجبه الخصم ٠

٥-أبقى المشرع على الاعفاءات الضريبيه التى نص عليها القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بالنسبه للانشطه التجاريه والصناعيه وكذا الاعفاءات المقرره لمزاولى المهن غير التجاريه وأصحاب المرتبات وما فى حكمها مع منح

اصحاب المرتبات أعفاء شخص يبلغ ٢٠٠٠ جنيه ، وذلك بالاضافه الى الاعفاءات المقرره بقوانين اخرى •

٦-الابقاء على أحكام الضريبه على ارباح شركات الاموال كما هى مع اجراءات التعديلات الضروريه التى استوجبها الغاء نظام الضرائب النوعيه وبصفه خاصه على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله •

٧-الابقاء على الاجراءات الضريبيه كما هى فى القانون الحالى مع اجراء بعض التعديلات الضروريه والتى تتفق مع توحيد وعاء الضريبه من جميع مصادر ايرادات الممول •

ويلاحظ ان هذا القانون قد تعامل بصفه مستقله مع ايرادات رؤوس الاموال المنقوله والمرتبات وما فى حكمها فى حين تعامل مع باقى دخول الممول من المصادر المختلفه مجتمعه وهى :

- ايرادات النشاط التجارى والصناعى •
- ايرادات المهن غير التجاريه •
- ايرادات الثروه العقاريه (الاراضى الزراعيه - العقارات المبنيه
- الاستغلال الزراعى للمحاصيل البستانيه)•

وقد صدر القانون رقم ١٦٢ لسنة ١٩٩٧ بتعديل بعض أحكام قانون الضرائب على الدخل بتاريخ ٢٨ ديسمبر ١٩٩٧ على النحو التالى :-

يستبدل بنص الفقرة الأولى من المادة ٨٨ ونص الفقرة الأولى من المادة ٩٠ من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، النصان الآتيان :-

مادة ٨٨ (فقرة أولى) تكون حدود الإعفاء المقرر للأعباء العائلية على النحو التالى :

(١) ٣٠٠٠ جنيه سنوياً للممول الأعزب .

(٢) ٢٥٠٠ جنيه سنوياً للممول المتزوج ولا يعول أولاداً ، أو غير المتزوج ويعول ولداً أو أكثر .

(٣) ٣٠٠٠ جنيه سنوياً للممول المتزوج ويعول ولداً أو أكثر .

مادة ٩٠ (فقرة أولى) بعد اعمال حكم المادة ٨٨ من هذا القانون ، يحدد سعر الضريبة على الوجه الآتى :-

الشريحة الأولى : .... حتى ٢٥٠٠ جنيه (٢٠٪) .

الشريحة الثانية : أكثر من ٢٥٠٠ جنيه - ٧٠٠٠ جنيه (٢٧٪) .

الشريحة الثالثة : أكثر من ٧٠٠٠ جنيه - ١٦٠٠٠ جنيه (٣٥٪) .

الشريحة الرابعة : أكثر من ١٦٠٠٠ جنيه (٤٠٪) .

فى ضوء ما تقدم تتضح المعامله الضريبيه لارباح الشركات السياحيه على النحو التالى :-

١-ان الشركات السياحيه التى تأخذ شكل شركات الاشخاص (سواء أكانت تضامن او توصيه بسيطه) تخضع ارباحها الى الضريبه الموحده على الارباح التجاريه وتفرض الضريبه على الارباح المختلفه (موزعه او غير موزعه) للشركاء المتضامنين او الموصيين على حد السواء ، وحيث تربط الضريبه باسم كل شريك .

وتناولت المادة (٣٠) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ الأحكام المنظمة لتحديد ما يدخل فى وعاء الضريبة الموحدة من أرباح النشاط التجارى والصناعى فى حالة شركات الأشخاص ، حيث تنص على أن :-

" يدخل فى وعاء الضريبة أرباح مجموع المنشآت الفردية التى يستثمرها كل ممول فى مصر ونصيب الشريك المتضامن والشريك الموصى فى شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة والشريك فى شركات الواقع ، وكذلك كل ما يتقاضاه من اجراء عوائد على رأسماله أو حسابه الجارى لدى الشركة أو غير ذلك من ايراد " .

وتكون الشركة مسئولة عن الضريبة المستحقة على الشريك فى حدود نصيبه فى الشركة . [١]

ويتضح أن أساس تحديد ما يدخل فى وعاء الضريبة الموحدة يرتبط بالأشكال القانونية للمنشآت .

وما يهم فى هذا المقام هو تحديد ما يدخل فى وعاء الضريبة الموحدة المرتبط بشركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة ، حيث يتم تحديد ما يدخل فى وعاء الضريبة فى تلك الشركات بكل ما يخص كل شريك متضامن أو موصى من أرباح الشركة على حدة أياً كانت صورته ، أى سواء حصل عليه فى صورة أجر عن عمله بالشركة أو عائد على رأس ماله أو حسابه الجارى أو حصته فى الأرباح ، وسواء حصل عليها فى صورة نقدية أو عينية ، فالضريبة تسرى على مجموع ما يخص الشريك المتضامن أو الموصى من أرباح الشركة .

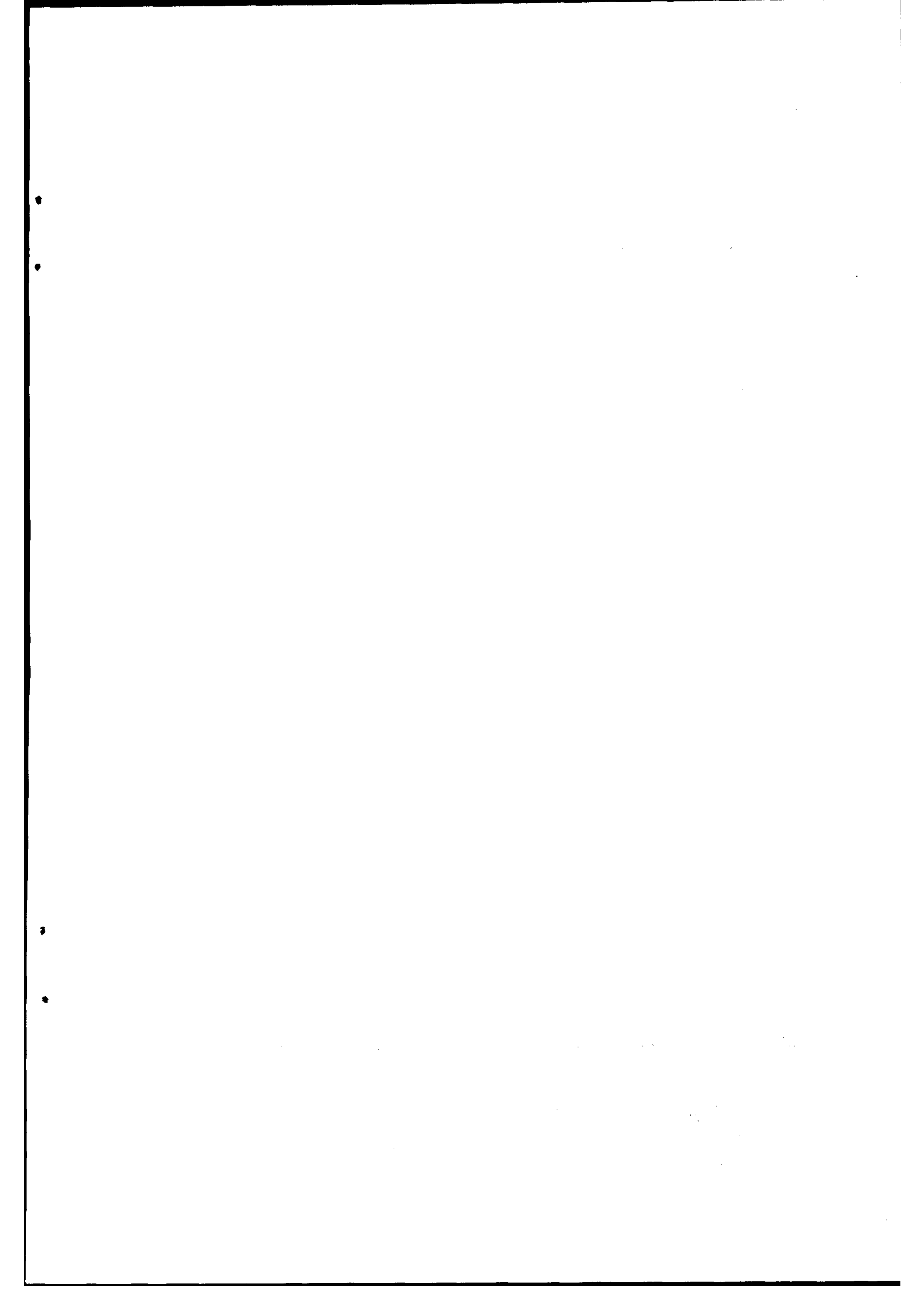
---

[١] أوضحت مصلحة الضرائب أن الضريبة المربوطة على الشريك المتضامن تعتبر ديناً على الشركة بالرغم من ربطها باسم الشريك شخصياً ، وما دامت كذلك فانه يضمن الوفاء بها ما يلى :- (أ) أموال هذا الشريك باعتباره المدين الأصلى بالضريبة ، (ب) نصيب الشريك فى الشركة الذى يتضمن حصته فى الربح وحصته فى رأس المال وحسابه الجارى الدائن فى حالة وجوده .

٢-ان الشركة السياحيه التى تأخذ شكل شركات الاموال " شركة مساهمه قطاع خاص او عام او شركة ذات مسئوليه محدوده ، أو توصية بالأسهم " فان ارباح الشركه تخضع الى الضريبه على ارباح شركات الاموال ، وتفرض الضريبه باسم الشركة ، ولايتم فرض اية ضرائب على الارباح الموزعه على المساهمين[1] .

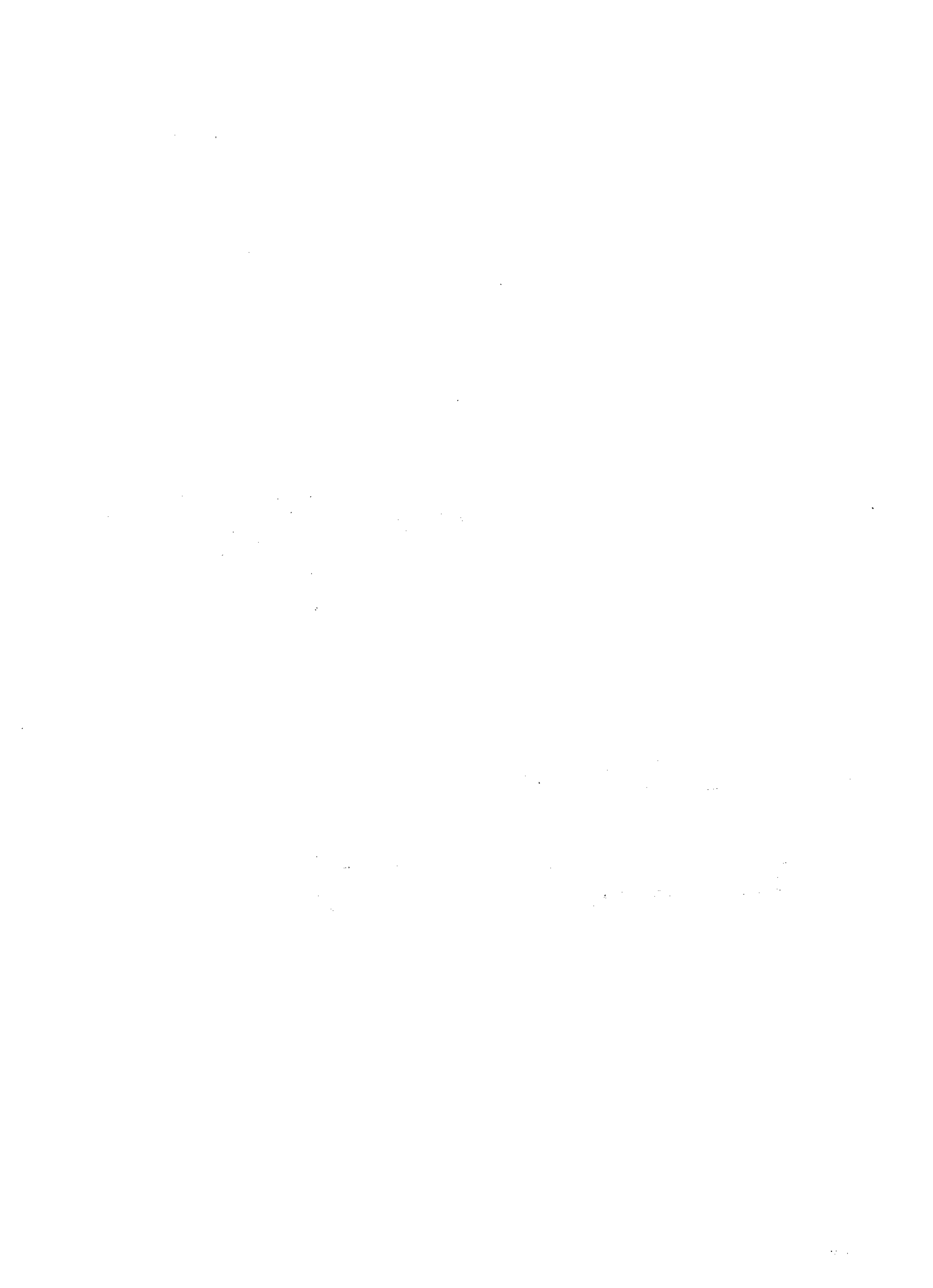
[1] لمزيد من التفصيل عن المعاملة الضريبية لأرباح شركات المساهمة وكيفية قياس ضريبة الدخل والإفصاح عنها فى القوائم المالية يراجع :-

- د٠ أمين السيد احمد لطفى – القياس والافصاح المحاسبى عن ضريبة الدخل فى القوائم الماليه للشركات المساهمه بين متطلبات التشريع الضريبى ومعايير المحاسبه المصريه .





إعداد الإقرار الضريبى
لشركات الأشخاص السياحية



الفصل الثانى

إعداد الإقرار الضريبى

لشركات الأشخاص السياحية

مقدمــه

صدر القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ المعدل للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بشأن الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين . [١]

ويقصد بالضريبة الموحدة أنها ضريبة واحدة تفرض على مجموع دخل الممول من كافة مصادره ، بحيث يتم تجميع كافة الدخول الصافى له من جميع مصادرها المختلفة فى وعاء واحد ، ثم تفرض ضريبة واحدة على مجموع تلك الدخول بسعر تصاعدى تبعاً لحجم دخله ، وفى ظل تلك الضريبة يقدم الممول اقراراً واحداً فى ميعاد موحد يتضمن ما حققه من دخل خلال السنة مهما تعددت أو إختلفت مصادره ، ويسدد نوعاً واحداً من الضرائب بسعر موحد .

وقد جرى العمل طبقاً لقانون التجارة المنظم لعمل شركات التضامن أو التوصية البسيطة على أن يكتفى أحد الشركاء المتضامنين بتقديم إقراراً موقعاً عليه باسم الشركة استناداً لنص المادة (٢٢) من ذلك القانون ، والتى تنص

---

[١] صدر هذا القانون فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٣ على أساس سريان أحكامه على المرتبات وما فى حكمها إعتباراً من أول الشهر التالى لنشره بالجريدة الرسمية ، وبالنسبة لإيرادات النشاط التجارى والصناعى ، والمهن غير التجارية والثروة العقارية فانها تسرى إعتباراً من السنة الضريبية ١٩٩٤ ، والسنة المنتهية خلاله.

بأن الشركاء متضامنون بجميع تعهدات الشركة ولو لم يحصل وضع إمضاء عليه الا من أحدهم ، ويشترط أن يكون ذلك الإمضاء بعنوان الشركة .

الا أن قانون الضرائب عموماً لم يعتد بالشخصية الاعتبارية لشركات التضامن أو التوصية البسيطة ، وانما نظر للشريك المتضامن نظرته الى الفرد من حيث إخضاع كل منهم للضريبة أو ما يصيبه من أرباح ، وبعبارة أخرى فقد إعتبر المشرع الضريبى كل شريك وحدة مستقلة عن باقى شركائه ، حيث تربط الضريبة على قدر نصيبه فى ربح الشركة وعلى قدر مجموع أرباحه من أنشطته المختلفة لا ربحه فى شركة وحدها ، كما أنه يتمتع بالإعفاء الذى نص عليه القانون كفرد دون نظر الى باقى الشركاء .

تأسيساً على ذلك فان الشريك المتضامن فى شركات التضامن السياحية ، وكل شريك متضامن أو كل شريك موصى فى شركة التوصية البسيطة السياحية أن يقدم الى مصلحة الضرائب سنوياً إقراراً مستقلاً بصافى دخله من شركة السياحة طبقاً لنص المادة (٩١) من القانون .

يهتم هذا الفصل بدراسة الجوانب التشريعية والمحاسبية لإعداد الإقرار الضريبى من الممولين (الشركاء المتضامنين والموصين) فى شركات السياحة والمشاكل المرتبطة بذلك ، وتحقيقاً لذلك سوف يتم تقسيم الفصل الى الموضوعات التالية :-

١/٢ الإعتبارات القانونية للإقرار الضريبى الموحد .

٢/٢ النظام المحاسبى لشركات الأشخاص السياحية (نماذج المستندات والسجلات والقوائم المالية) .

٣/٢ تحديد وعاء الضريبة لشركات الأشخاص السياحية .

١/٢ الإعتبارات القانونية للإقرار الضريبى الموحد :-

مقدمـــه

الإقرار الضريبى **Tax return** هو عبارة عن كشف أو بيان موقع عليه من الممول أو وكيله ، ويقدمه الى مصلحة الضرائب فى موعد محدد ، ويبين فيه الإيرادات والتكاليف وصافى الأرباح أوالخسائر عن فترة معينة من مختلف مصادر الدخل .

وتبدو أهمية الإقرار الضريبى فى أنه بمثابة مستند ملزم للمول وحجة عليه بما تضمنه من بيانات عن الفترة المقدم عنها ، حيث أن الممول يعتبر أقدر من غيره على معرفة حالته وتحديد الإيرادات والدخول المختلفة التى حصل عليها وكذلك المصروفات التى تكبدها للحصول على تلك الدخول - هذا من جهة ، ومن جهة أخرى فان المشرع يأخذ باقررا الممول لتحديد صافى الدخل الخاضع للضريبة **Taxable income** ، ومن ثم فهو يعتبر وسيلة هامة من الوسائل التى تعتمد عليها الإدارة الضريبية فى فحص وربط الضريبة المستحقة على ذلك الممول .

وفيما يلى عديد من الجوانب القانونية المرتبطة بتقديم الممولين فى شركات السياحة (الشركاء المتضامنين والموصين) للإقرار الخاص بالضريبة الموحدة طبقاً لمتطلبات القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ المعدل بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية .

١/١/٢ موعد وطريقة الإقرار الضريبى الموحد :-

يلتزم الممول (كل شريك متضامن وكل شريك موصى) فى شركة السياحة بتقديم الإقرار الضريبى الى مأمورية الضرائب المختصة على النموذج رقم (١) ضريبة الموحدة (أو على أية ورقة مشتملة على البيانات الواردة به) ، وذلك خلال الفترة من أول يناير حتى أخر مارس من كل سنة.

ويقدم الإقرار متضمناً الإيرادات والتكاليف وصافى الأرباح والخسائر عن السنة السابقة ، ويقصد بتلك السنة السابقة السنة الميلادية التى تنتهى فى ٣١ ديسمبر من السنة أو السنة المالية التى تنتهى خلالها تطبيقاً لنص المادة (٤٥) من اللائحة التنفيذية للقانون .

وعلى ذلك فاذا كانت السنة الضريبية للممول تتفق مع السنة المالية أو المحاسبية للقوائم المالية للشركة ، فان الإقرار الضريبى المقدم منه يجب أن يشتمل على الفترة من أول يناير حتى ٣١ ديسمبر .

أما اذا كان للممول سنة مالية متداخلة – بمعنى أن سنته المالية تختلف عن السنة الضريبية – فان الإقرار الضريبى المقدم منه عن سنته المالية يجب أن يقدم خلال الفترة من أول يناير حتى أخر مارس من السنة المالية لإنقضاء سنته المالية .

ويتعين تقديم الإقرار الضريبى الى المأمورية الضريبية المختصة اما بتسليمه لها مقابل ايصال على النموذج رقم (٣) ضريبة موحدة أو بارساله اليها بكتاب موصى عليه بعلم الوصول .

مثال عملى :-

أحد الشركاء المتضامنين بشركة سياحة يتم اقفال قوائمها المالية فى ١٩٩٧/٦/٣٠ (سنة متداخلة) . المطلوب تحديد تاريخ تقديم الإقرار الضريبى لذلك الممول .

يلتزم ذلك الممول (وكل من تنتهى سنته المالية المتداخلة فى أى تاريخ خلال السنة) خلال عام ١٩٩٧ بتقديم الإقرار الضريبى خلال الفترة من أول يناير ١٩٩٨ حتى ٣١ مارس ١٩٩٨ .

وفى حالة توقف الممول أو انقطاعه عن العمل أو تنازله عليه أن يقدم اقراراً مستقلاً تطبيقاً لنص المادة (٤٩) من اللائحة التنفيذية للقانون وذلك على النموذج (١) مكرر ضريبة موحدة ، مرفقاً به المستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح حتى تاريخ التوقف أو التنازل أو الإنقطاع عن ممارسة النشاط على النحو التالى :-

- فى حالة التوقف يتعين تقديم الإقرار المستقل خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف (على أن يتم عمل اخطار بالتوقف خلال ثلاثين يوم) .
- فى حالة التنازل يتعين تقديم الإقرار المستقل خلال تسعين يوم من تاريخ التنازل (على أن يتقدم كل من المتنازل اليه باخطار المأمورية بالتنازل خلال ثلاثين يوم) .

٢/١/٢ الأشخاص الملزمون بتقديم الإقرار فى شركات السياحة :-

تطبيقاً لنص المادة (٩٣) من القانون يلتزم بتقديم اقرار كل ممول فى شركة السياحة باعتبار أنها أنشطة خاضعة للضريبة من نشاط تجارى (وقد

يكون لديه نشاط أخر تجارى أو صناعى أو من مهنة غير تجارية أو من ثروة عقارية) .

تطبيقاً لنص المادة (٥) من القانون تسرى الضريبة على مجموع صافى الدخل الذى حققه الممول خلال السنة السابقة من الإيرادات التالية : (١) إيرادات رؤوس الأموال المنقولة ، (٢) إيرادات النشاط التجارى والصناعى ، (٣) المرتبات وما فى حكمها ، (٤) إيرادات المهن غير التجارية ، (٥) إيرادات الثروة العقارية .

والمقصود بالممول فى شركة السياحة كل من الشريك فى شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة سواء أكان متضامناً أو موصياً ، وسواء أكان ذكراً أو أنثى . واذا ما كان الممول قاصراً أو محجوزاً عليه عليه أو غائباً التزم النائب أو الولى أو الوصى أو القيم بحسب الأحوال بتقديم الإقرار ، وذلك تطبيقاً لنص المادة (٩٣) من القانون .

٢/١/٣اجراءات تقديم الإقرار فى حالة وفاة أحد الشركاء فى شركة السياحة أو انقطاع اقامته فى مصر :-

تطبيقاً لنص المادة (٩٤) من القانون والمادة (٤٥) من اللائحة التنفيذية يجب فى حالة وفاة أحد الممولين خلال السنة أن يقوم ورثته أو وصى التركة أو مصفيها بتقديم الإقرار عن الفترة السابقة على الوفاة خلال تسعين يوماً من تاريخ الوفاة ، وعلى أن يؤدى الضريبة المستحقة على الممول من مال التركة ، والا كان للمأمورية اتخاذ اجراءات تحصيل الضريبة من واقع الإقرار أو من أى جهة لديها أموال تخص التركة .

أما اذا انقطعت إقامة الممول بمصر ، يجب عليه تطبيقاً لنص المادة (٩٥) من القانون والمادة (٤٥) من اللائحة التنفيذية – أن يقدم الإقرار قبل انقطاع إقامته بستين يوماً على الأقل ما لم يكن ذلك الإنقطاع بسبب مفاجئ خارج عن ارادته ، وعلى المأمورية خلال شهر من تاريخ وصول الإقرار اليها أن تخطره بمقدار الضريبة المستحقة عليه .

٢/١/٤ المأمورية المختصة التى يقدم الممول اليها إقراره الضريبى :-

حددت المادة (٤٤) من اللائحة التنفيذية للقانون المقصود بمأمورية الضرائب المختصة وهى ما يأتى :-

١- المأمورية المختصة هى تلك المأمورية التى يقع فى دائرتها مركز مزاولة النشاط اذا اقتصر دخل الممول على إيرادات من نشاط تجارى أو صناعى.

أما اذا تعددت منشآت الممول أو فروعها فان المأمورية المختصة هى تلك المأمورية التى يقع فى دائرتها المركز الرئيسى للنشاط الذى يختاره الممول .

٢- المأمورية المختصة هى المأمورية التى يقع فى دائرتها النشاط المهنى اذا كان للممول إيرادات من نشاط تجارى أو صناعى ونشاط مهن حرة أو غيرها من المهن غير التجارية .

ونفس الأمر اذا ما تضمن دخل الممول إيرادات من نشاط تجارى أو صناعى ، ومن نشاط مهن حرة ومن ثروة عقارية ، ومن تأجير أية وحدة سكنية مفروشة – حيث تكون المأمورية المختصة هى مأمورية النشاط المهنى.

٣-وفى حالة تنوع وتعدد المنشآت التجارية أو الصناعية أو المهنية للممول ، يتعين طبقاً لنص المادة (٥٠) من اللائحة أن يقدم الممول اقراره الى

المأمورية المختصة طبقاً لحكم المادة (٤٤) من ذات اللائحة مبيناً فيه عنوان كل نشاط أو فرع ، وعلى المأمورية المختصة إخطار المأمورية التى يتبعها النشاط أو الفرع بما يفيد تضمن إقرار الممول عن النشاط أو الفرع الواقع فى دائرة إختصاصها ، على أن تقوم تلك المأمورية المختصة السير فى إجراءات الفحص والتقدير والإخطار والربط والتحصيل عن جميع أوجه نشاط الممول .

مثال عملى :-

شريك متضامن فى شركة سبوت للسياحة (شركة تضامن) تتبع مأمورية ضرائب قصر النيل ، ولديه نشاط فردى فى منشأة سبوت للتصوير الفوتغرافى تتبع مأمورية المهن غير التجارية – المطلوب تحديد المأمورية المختصة التى يتعين أن يتقدم اليها باقراره الضريبى قبل أخر مارس .

المأمورية المختصة التى يتعين أن يقدم اليها إقراره الضريبى الموحد تطبيقاً لنص المادة (٤٤) من اللائحة التنفيذية للقانون هى مأمورية ضرائب المهن غير التجارية .

٥/١/٢ عقوبة عدم تقديم الإقرار فى الميعاد المحدد أو تضمينه بيانات غير صحيحة :-

تطبيقاً لنص المادة (٩١) من القانون ألزم المشرع الممول أن يؤدى الضريبة المستحقة من واقع الإقرار فى الميعاد المحدد لتقديمه ، (أى خلال الفترة من أول يناير حتى ٣١ مارس) . ويترتب على عدم أداء الضريبة خلال ذلك الميعاد استحقاق مقابل تأخير على ما يجاوز مائتى جنيه مما لم يتم توريده من الضرائب الواجبة الأداء من واقع الإقرار بواقع ١٪ عن كل شهر تأخير ،

ويسرى مقابل التأخير إعتباراً من الشهر التالى لإنتهاء مدة شهر من نهاية الميعاد المحدد لأداء الضريبة من واقع الإقرار .

وعند عدم تقديم الممول للإقرار خلال الميعاد المقرر قانوناً يترتب على ذلك الأثار التالية :-

أ- تسديد مبلغ إضافى للضريبة يعادل ٢٠٪ من الضريبة المستحقة من واقع الربط النهائى ، ويخفض ذلك المبلغ الى النصف اذا ما تم الإتفاق بين الممول والمصلحة دون الإحالة الى لجنة الطعن ، تطبيقاً لنص المادة (٩٢) من القانون .

ب-لجوء مصلحة الضرائب الى تحديد إيرادات الممول بطريقة التقدير الجزافى - ولا تعتد بالإقرار الضريبى أو دفاتر وسجلات الممول .

واذا ما توافر لدى مصلحة الضرائب من الأدلة ما يثبت عدم مطابقة الإقرار الضريبى للحقيقة ، كان لها فضلاً عن تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الإعتداد به وتحديد الإيرادات أو الأرباح بطريقة التقدير ، أن تلزم الممول بأداء مبلغ إضافى للضريبة بواقع ٥٪ من فرق الضريبة المستحقة - بحد أقصى مقداره ٥٠٠ جنيه ، ويضاعف ذلك المبلغ الإضافى فى حالة تكرار المخالفة فى أية سنة من السنوات التالية للسنة التالية .

وفى جميع الأحوال يشترط لزيادة المبلغ الإضافى سبق إخطار المصلحة للممول بالربط النهائى الأول وعناصره وأوجه مخالفة إقراره للحقيقة . [١]

---

[١] أما اذا كان عدم مطابقة الإقرار للحقيقة راجعاً الى استخدام احدى الطرق الإحتيالية المنصوص عليها فى المادة (١٧٨) من القانون ، فيكون تحديد الأرباح فى تلك الحالة بطريقة التقدير وذلك دون إخلال بالعقوبات المقررة فى هذا الشأن .

٦/١/٢ جواز تصحيح أو تعديل الإقرار الضريبى للممول :-

إذا ما تقدم أحد الممولين الشركاء فى أحد الشركات السياحية بإقراره الى مصلحة الضرائب خلال المواعيد القانونية ، وتبين له بعد ذلك وجود خطأ تضمن إقراره ، فهل لديه الحق فى تعديل ذلك الإقرار أو تصحيحه .

وقد كان هذا التساؤل محل خلاف واضح قبل صدور القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ رغماً عن أن محكمة المنيا قد قضت بأنه من حق الممول تصحيح الإقرار حتى يتم ربط الضريبة وسقوطه بتمام الربط ، فضلاً عن التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب للمادة ١٢ من القانون ٩٩ لسنة ١٩٤٩ بشأن تصحيح إقرار الضريبة العامة على الإيراد التى نصت على أنه يجوز للممول تصحيح إقراراه بالنقص إذا ما تبين له وجود أخطاء عند تحرير الإقرار الأول - وبشرط - أن يتم التصحيح قبل الربط النهائى . [1]

وقد حسمت الفقرة الأخيرة من المادة (٤٥) من اللائحة التنفيذية للقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ذلك الجدل ، وقضت بأنه يجوز للممول تصحيح أو تعديل إقراره الضريبى المقدم فى الميعاد المحدد بالقانون وذلك قبل السير فى إجراءات فحص هذا الإقرار ، وعلى أن يقدم للمأمورية كافة المستندات المؤيدة لذلك .

---

[1] ينظر للجدل الواسع حول جواز عدول الممول عن إقراره فى :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى - الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضرائب المباشرة على أرباح منشآت الأعمال الضريبية على أرباح المنشآت الفردية وشركات الأشخاص ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٢ ، ص ٣٦٨-٣٧٢ .

الا أنه يتعين الإشارة الى اذا كانت الأرباح من واقع الإقرار المعدل تزيد عن الأرباح من واقع الإقرار الأول ، فيكون الممول فى شركة السياحة هنا ملزماً بتسوية فرق الضريبة المستحقة من واقع الإقرار المعدل ، وفضلاً عن ذلك يلتزم بسداد مقابل التأخير المنصوص عليه سابقاً .

٧/١/٢مرفقات الإقرار الضريبى بالنسبة لنشاط شركات السياحة :-

بصفة عامة يلتزم الممول بأن يكون إقراره مستنداً الى الدفاتر والسجلات والمستندات - تطبيقاً لنص المادة (٩٦) من القانون فى ثلاثة أحوال هى :-

١-اذا كان رأس مال النشاط التجارى أو الصناعى يزيد عن عشرين ألف جنيه طبقاً للعقد أو السجل التجارى أو الصناعى .

٢-إذا تجاوز صافى ربح هذا النشاط وفقاً لأخر إقرار أو ربط نهائى عشرة ألاف جنيه سنوياً .

٣-إذا تجاوز رقم أعمال النشاط التجارى أو الصناعى مائة ألف جنيه فى السنة.

وحيث أن الحد الأدنى لرأس مال شركة السياحة " سواء فقرة (أ) أو (ب) أو (جـ) " يزيد عما هو مقرر فى الحالة الأولى (كما سبق الذكر فى الفصل الأول) ، من ثم يتعين على شركة السياحة الإلتزام بنص المادة (٩٦) الخاص بأن تقدم إقرارها مستنداً الى الدفاتر والسجلات والمستندات التى يصدر بها قرار من وزير المالية .

تأسيساً على ذلك يلتزم كل شريك متضامن أو موصى فى شركة السياحة بأن يبين فى النموذج رقم (١) ضريبة موحدة مقدار أرباحه أو خسائره ، وأن يرفق به صورة من كل الأوراق أو المستندات التالية - تطبيقاً لنص المادة (٩٦) من القانون والمادة (٤٦) من اللائحة التنفيذية :-

١-حساب التشغيل أو المتاجرة أو الإستغلال .

٢-حساب الأرباح والخسائر .

٣-الميزانية العمومية أو المركز المالى .

٤-كشف الأصول الرأسمالية التى إستخدم ثمن بيعها بالكامل فى شراء أصول رأسمالية جديدة - تطبيقاً لنص المادة (٢٠) من القانون . [١]

٥-كشف الإستهلاكات المنصوص عليه بالبند (٢) من المادة (٢٧) من القانون[٢] .

٦-كشف بالإستهلاكات المنصوص عليها بالبند (٣) من المادة (٢٧) من القانون [٣] .

٧-كشف بتفاصيل المصروفات الواردة بحساب الأرباح والخسائر .

٨-صورة من شهادة أو تقرير المحاسب عن الميزانية أو المركز المالى والحسابات الختامية إذا لم تكن الشهادة أو التقرير مرفقة بالميزانية ، ويجب أن تتضمن الشهادة أو التقرير على ما يلى :-

أ. ما إذا كان المحاسب القانونى قد حصل على المعلومات والإيضاحات التى يرى ضرورتها لأداء مأموريته على وجه مرض .

ب.ما إذا كان الجرد قد تم وفقاً للإجراءات والقواعد والأسس المتعارف عليها وما إذا كانت بضاعة الجرد قد قومت بسعر التكلفة مع بيان مستقل بالأصناف التى تم تقويمها على أساس أخر غير سعر التكلفة مع إيضاح فروق التقييم وأسبابه .

---

[١] على أن يوضح بالكشف تاريخ البيع أوالحصول على التعويض عن الهلاك أو الإستيلاء وقيمتها الدفترية وقيمة الأرباح الرأسمالية المحققة وتاريخ شراء الأصول الإنتاجية وقيمتها .

[٢] على أن يبين به كافة الأصول الثابتة بالمنشأة والتكلفة الفعلية لكل الأصول وقيمة الإستهلاك السابقة والقيمة الصافية بعد الإستهلاك ، وقيمة الإستهلاك المحسوب للفترة الحالية .

[٣] على أن يكون مبيناً به الآلات والمعدات الجديدة وتاريخ وقيم شرائها أو تصنيعها والإستهلاكات المشار اليها الخاصة بها .

ج.ما إذا كان من رأى المحاسب القانونى أن الدفاتر والسجلات التى تمسكها المنشأة تظهر حقيقة النشاط والأرباح وأنها مؤيدة بالمستندات الصحيحة واللازمة وفقاً للعرف المحاسبى السليم ، وفى حالة وجود فروع للمنشأة لم يتمكن من زيارتها يوضح ما إذا كان قد اطلع على ملحقات وافية عن نشاط هذه الفروع .

ويجب أن تكون جميع الأوراق والمستندات السالف ذكرها موقعة من كل من الممول والمحاسب القانونى الذى اعتمد ذلك الإقرار–وذلك عند تقديمها الى المأمورية المختصة ، ويعتبر إعتماد المحاسب المقيد بأحد جداول السجل العام للمحاسبين والمراجعين طبقاً للقانون ١٣٣ لسنة ١٩٥١ بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة إقراراً منه بأن صافى الربح والخسارة الوارد بالإقرار قد حسب طبقاً لأساليب وقواعد المحاسبة والمراجعة السليمة والمتعارف عليها ومتفقاً مع أحكام قانون الضرائب على الدخل .

٢/٢ النظام المحاسبى لشركات الأشخاص السياحية (نماذج المستندات والسجلات والقوائم المالية) :-

مقدمـــه

وفقاً لقرار وزير المالية رقم (٩٠١) لعام ١٩٩٤ تلتزم كل شركة سياحة بامساك سجلات ومستندات معينة تم تحديدها كما يلى :-

أ - الدفاتر والسجلات :-

١- دفتر اليومية العامة الأصلى .

٢- دفتر الأستاذ العام .

٣- دفاتر اليومية المساعدة .

٤- دفاتر الأستاذ المساعدة .

٥- دفتر الجرد .

ب- المستندات :-

تتضمن المستندات الأصلية من عقود وفواتير شراء واشعارات وايصالات ومكاتبات صادرة من الغير ، وكذلك صور فواتير البيع والاشعارات والإيصالات والمكاتبات الصادرة من المنشأة .

كذلك فتطبيقاً لنص المادة (٤٦) من اللائحة التنفيذية للقانون يجب أن تلتزم شركة السياحة بارفاق صورة من حسابات الإستغلال والأرباح والخسائر والميزانية العمومية مع الإقرار الضريبى المقدم من الشركاء المتضامنين أو الموصين فى شركة السياحة .

تأسيساً على ذلك يتناول هذا الجزء استعراض عام للدفاتر والمستندات المرتبطة بنشاط شركة السياحة بالإضافة الى تحديد أسس وعرض قائمة الدخل وقائمة المركز المالى لشركات الأشخاص السياحية .

١/٢/٢ طبيعة النظام المحاسبى لشركات الأشخاص السياحية :-

يتضمن النظام المحاسبى مجموعة الترتيبات اللازمة لتجميع وتسجيل وتبويب وتلخيص وعرض البيانات المالية الخاصة بنشاط الشركة السياحية وتحليلها بهدف :-

أ. توفير المعلومات المالية عن أوجه نشاط الشركة السياحية بهدف المساعدة فى إتخاذ القرارت الرشيدة .

ب. قياس نتائج أعمال الشركة من ربح أو خسارة والمركز المالى لها فى نهاية تلك الفترة .

ج. المحافظة على أموال الشركة عن طريق وضع التعليمات المالية المناسبة بهدف أحكام الرقابة على كيفية التصرف فى تلك الأموال ، وإجراء المعالجة المحاسبية السليمة لتلك التصرفات .

وعادة ما يتم تحقيق تلك الأهداف باتباع الخطوات التالية :-

١-تجميع البيانات من واقع المستندات المؤيدة لكل عملية فى شركة السياحة ، وتبويب تلك العمليات وفقاً للتسلسل التاريخى لحدوثها .

٢-تسجيل العمليات المالية من واقع المستندات المؤيدة فى دفاتر اليومية المساعدة .

٣-ترحيل الحسابات من واقع اليوميات الى دفاتر الأستاذ المساعدة .

٤-إجراء قيد شهرى باجمالى الحركة باليومية العامة .

٥-عرض النتائج التى تم التوصل اليها فى شكل قوائم مالية فى نهاية كل فترة محاسبية .

٦-تحليل القوائم المالية وإستخراج المؤشرات التى يتم إستخدامها لأغراض إتخاذ القرارات .

٢/٢/٢ المجموعة المستندية فى شركات السياحة :-

تتطلب أى مجموعة دفترية وجود مجموعة مستندية تغطى كافة عمليات الشركة وتسهل عملية تسجيل ومراقبة الحركة اليومية لمعاملات الشركة والمستندات هى الأدلة المنشئة لأى قيد محاسبى ، وقد يكون المستند من خارج اشركة السياحية أو من داخلها ، هذا وتبويب المجموعة المستندية حسب إرتباطها بأنشطة شركة السياحة على النحو التالى :-

١- مستندات نشاط السياحة الوافدة Incoming Tours :-

وهى تعبر عن السياحة المستجلبة المرتبطة بتنظيم رحلات للسائحين القادمين من الخارج ، وتتعدد أنواعها طبقاً للهدف الذى تحققه للسائح على النحو التالى :-

١-السياحة الثقافية :- وهى المرتبطة بالحضارات القديمة والمناطق الأثرية .

٢-السياحة الرياضية :- وهى التى تهدف الى إتباع رغبات السائحين فى ممارسة رياضاتهم المفضلة مثل الصيد والغطس والإنزلاق المائى .

٣-السياحة الدينية :- وهى متعلقة بزيارة الأماكن الدينية والتعرف على التراث الدينى للدولة .

٤-سياحة المؤتمرات :- وهى ترتبط بتنظيم وحضور المؤتمرات سواء العلمية أو الطبية وما الى ذلك .

٥-السياحة العلاجية :- وهى تهدف الى تقديم الخدمات العلاجية للسائحين وإرتياد أماكن تتمتع بخصائص علاجية وشفائية .

٦-سياحة الإستجمام :- وتمثل النسبة الأكبر من حركة السياحة الدولية ، حيث يهتم السائح بالمناطق التى تشتهر باعتدال الطقس وجمال المناظر بهدف التمتع بالراحة الذهنية والفكرية فى أماكن خضراء أو شواطئ البحار.

٧-سياحة الحوافز :- حيث يتم التعبير عن أحد وسائل الإدارة لتحفيز وتشجيع العاملين بالشركات الكبرى .

٨-سياحة رجال الأعمال :- وهى تمثل نشاط رجال الأعمال فى الإنتقال والإقامة لإتمام الصفقات التجارية والإشتراك فى المعارض وإقامة مشروعات تجارية مشتركة .

عموما يتضمن هذا النوع من النشاط السياحى تنفيذ برامج معينة تشتمل على أنشطة الإقامة بالفنادق Accommodation والمزارات السياحية Sight Seeing والرحلات النيلية Cruises والإرشاد Guidness والإستقبال Transfering .

وتتضمن المستندات الرئيسية لذلك النشاط :-

- فاتورة أو مطالبة الوكيل السياحى بالخارج .
- فاتورة الفندق أو المطعم .
- قسيمة تبادل (الفوتشر) سواء أكانت للفنادق أو شركات الطيران والسياحة .
- أمر تشغيل المرشد .
- أمر حجز السيارة .
- كشف مستحقات فندق أو مرشد .
- كشف تسوية عهدة .

- فواتير الوكلاء المختلفين بالأقصر أو أسوان أو الغردقة .
- إذن صرف أو إستلام نقدية .

٢- مستندات نشاط السياحة التصديرية .

ويتضمن هذا النشاط تنظيم رحلات للمصريين المقيمين الى خارج البلاد فى تركيا وقبرص وفرنسا أو تونس والمغرب وما الى ذلك ، وقد تكون تلك الرحلات بهدف الإستجمام أو الترويح أو الإستشفاء أو السياحة الدينية .

وتتضمن المستندات الرئيسية لذلك النشاط :-

- إذن صرف أو إستلام نقدية .
- فاتورة أو مطالبة العميل .
- كشف تسوية عهدة .
- قسيمة تبادل صادرة للوكيل السياحى بالخارج .
- فاتورة الوكيل السياحى بالخارج والتى تتضمن الإقامة والإستقبال والمزارات .
- قسيمة حجز تذاكر الطيران للخارج وفاتورة شركة الطيران .

٣- مستندات نشاط الحج والعمرة .

ويتمثل ذلك النشاط فى تنظيم رحلات عمرة وحج للمسلمين الى مكة والمدينة بالمملكة العربية السعودية ، ويتم ذلك باشراف كامل من وزارة السياحة ، وتتمثل مستندات ذلك النشاط فيما يأتى :-

- فاتورة أو إيصال إيراد الحاج أو المعتمر .
- مراسلات الشركة مع وزارة السياحة بخصوص برنامج الرحلة وسعر الإشتراك والحصة المقررة للشركة من قبل الوزارة .

- عقود الإقامة بمكة أو بالمدينة .
- عقد المطوف بمكة والمدينة .
- تذاكر السفر بالطيران أو بالملاحة أو بالبر .
- صور الشيكات السياحية .
- كشف بيان مندوب الشركة وتسوية عهدة .
- إذن صرف أو إستلام نقدية .

٤- مستندات قسم النقل السياحى .

إذا ما كانت الشركة السياحية تمتلك وسائل نقل سياحية لنقل السائحين أثناء تنقلاتهم ومزاراتهم السياحية ، يتعين لأحكام الرقابة على ذلك النشاط أن تحتفظ بدورة مستندية ملائمة ، وتشمل أبرز المستندات ما يلى :-

- القرارات الوزارية الخاصة باعتبار وسائل النقل من المنشآت السياحية.
- فواتير أو مطالبات إيراد .
- أوامر تشغيل للسيارات .
- فواتير موردين (وقود ، إصلاح وصيانة ، قطع غيار) .
- كشف بيان مصروفات تشغيل وكشف تسوية عهدة .
- إذن صرف وإذن توريد نقدية .

٥- مستندات قسم تذاكر السفر .

تعتبر شركة السياحة وكيل بالعمولة عن شركات الطيران أو البواخر ، ومن ثم يقوم هذا النشاط على أساس حجز وإصدار وبيع تذاكر السفر الى الراغبين فى السفر خارج أو داخل البلاد لحساب شركة الطيران أو البواخر مقابل عمولات تحصل عليها شركة السياحة .

وتتمثل أبرز المستندات الملائمة لذلك النشاط فيما يأتى :-

- قسيمة حجز تذاكر .
- إيصال عمولة .
- إشعار مصاريف تنشيط .
- فاتورة تذاكر .
- طلب إسترداد تذاكر .
- كشف مبيعات تذاكر .
- إذن توريد أو إستلام (قيمة تذاكر مباعة أو تذاكر مرتجعة) .
- إذن صرف أو دفع قيمة تذاكر منفذة أو مرتجعة .
- فاتورة من شركة الطيران أو البواخر أو كشف محاسبة أو مانفستو تذاكر .

٦- مستندات القبض أو الصرف وكشف حركة الخزينة اليومى .

حيث تستخدم مستندات القبض فى تسجيل كافة المتحصلات النقدية للشركة من الغير ، وقد يتم تصميم سند قبض نقدى أو بشيك ، أما مستندات الصرف فهى تستخدم لتسجيل مدفوعات الشركة للغير ، حيث يمكن تصميم نموذج للصرف النقدى وأخر للصرف بشيك .

وعادة ما يتم إعداد كشف حركة خزينة بمعرفة أمين الخزينة لتسجيل كافة المقبوضات والمدفوعات من واقع سند القبض والصرف مع توضيح رصيد النقدية بالخزينة يومياً .

٧- مستندات قيد اليومية .

حيث قد يتم إعداد سند قيد يومية للتسجيل باليوميات الخاصة بدفتر العمليات النقدية (صندوق أو بنوك) وكذلك بدفاتر اليومية الأخرى سواء المتعلقة بالإيرادات أو المصروفات أو التسويات .

٣/٢/٢ المجموعة الدفترية والسجلات فى شركات السياحة :-

تحتوى تلك المجموعة علـى الدفـاتر والسـجلات اللازمـة لتسـجيل وتبويـب ومتابعة بيانات العمليات المالية داخل الشركة لضمان سير العمل بنظام ودقـة ، وتمكين من يرغب فى الإطلاع عليها مـن قبـل المسـئولية بالشـركة أو الجهـات الرقابية . وفيما يلى المجموعة الدفترية للشركة :-

١-دفاتر قانونية .

٢-دفاتر يوميات مساعدة .

٣-دفاتر أستاذ مساعدة .

٤-دفتر أستاذ عام .

٥-دفاتر تحليلية .

٦-دفاتر وسجلات أخرى .

١- الدفاتر القانونية :-

وتعبر بصفة رئيسية عن الدفاتر الإلزامية بنص القانون ، ولذلـك يجـب أن يتم توثيق تلك الدفاتر بالشهر العقارى ، كما يتـم ترقيمهـا ولا يجـوز الكشـط أو الشطب فيها ، وتتمثل تلك الدفاتر فى الآتى :-

أ- دفتر اليومية العامة

ويتم التسجيل فى ذلك الدفتر الإلزامى من واقـع القيـود الإجماليـة الشـهرية المسجلة بدفاتر اليوميات المساعدة (سواء أكانت نقدية أو أجلة) .

ب- دفاتر يومية الجرد

ويتم التسجيل فى ذلك الدفتر من واقع الجرد السنوى الفعلـى لكافـة أصـول الشركة والمتمثلة فى الأصول الثابتة أو النقدية أو الإستثمارات المالية .

٣- دفاتر اليوميات المساعدة :-

وتنقسم الى الدفاتر التالية :-

أ- دفتر يومية الصندوق

حيث يتم القيد بذلك الدفتر من واقع مستندات الصرف والقبض المسلسلة الأرقام والمعتمدة والمستوفاة ، وفى نهاية اليوم يتم إعداد قيود اليومية الخاصة بالمقبوضات والمدفوعات ، مع إجراء المطابقة ليومية الصندوق والرصيد الدفترى لدفتر حركة الخزينة اليومى بعد القيام بجرد الخزينة يومياً ، وفى نهاية الشهر يتم ترحيل إجمالى دفتر يومية الصندوق الى دفتر اليومية العامة .

ب- دفتر يومية البنوك

يتم القيد بذلك الدفتر من واقع قسائم الإيداع وإشعارات الخصم ، وفى نهاية الشهر ترحيل إجماليات دفتر يومية البنوك الى دفتر اليومية العامة .

جـ- دفتر يومية الإيرادات السياحية

ويتم التسجيل فى ذلك الدفتر من واقع فواتير ومطالبات الوكلاء السياحيين بالخارج المرقمة والمسلسلة ، وفى نهاية الشهر يتم ترحيل إجماليات دفتر اليومية الإيرادات الى دفتر اليومية العامة .

ء- دفتر يومية الفنادق السياحية

حيث يتم التسجيل فى ذلك الدفتر من واقع فواتير الفنادق السياحية ، وهى تمثل قيمة مصروفات الإقامة للسائحين ، وفى نهاية الشهر يتم ترحيل إجماليات ذلك الدفتر الى دفتر اليومية العامة .

هـ- دفتر إيرادات النقل السياحي

وهذا الدفتر يتم القيد فيه من واقع فواتير النقل المسلسلة ، ويتم تسجيل الإيرادات حسب كل سيارة ، وفى نهاية الشهر يتم ترحيل القيد الإجمالى الى دفتر اليومية العامة .

و- دفتر يومية التسويات

يتم قيد جميع معاملات الشركة الغير نقدية (صندوق وبنوك) ، وكذلك قيود التصحيح أو التسويات الأخرى من واقع قيد يومية فرعى ، وفى نهاية الشهر يتم ترحيل إجماليات ذلك الدفتر الى دفتر اليومية العامة .

٣- دفاتر الأستاذ المساعدة :-

حيث تتضمن جميع الحسابات الفرعية المسجلة باليوميات ، ويجب أن تتطابق أرصدة تلك الحسابات النوعية من كل دفتر أستاذ مساعد مع أرصدة الحسابات المقابلة لها فى الأستاذ العام ، كما يجب أن تتساوى مجاميع الحركة الشهرية من كل سجل مع مجموع القيود التى تمت باليومية العامة خلال نفس الفترة .

وتشتمل تلك الدفاتر على ما يلى :-

أ - أستاذ مساعد البنوك .

ب- أستاذ مساعد العملاء .

جـ- أستاذ مساعد الفنادق .

ء - أستاذ مساعد الحسابات الدائنة .

و - أستاذ العمليات السياحية .

٤- دفتر الأستاذ العام :-

يتضمن ذلك الدفتر كافة حسابات الشركة الرئيسية التى تظهر بصورة إجمالية فى القوائم المالية ، حيث يتم فتح صفحة لكل حساب يرحل لـه من قيد اليومية العامة ، ويتم إعداد ميزان المراجعة من أرصدة تلك الحسابات .

٥- الدفاتر التحليلية :-

حيث تهدف تلك الدفاتر الى تحليل كافة الحسابات العامة الواردة بدفاتر اليوميات الرئيسية بهدف توفير البيانات المتعلقة بطبيعة النشاط بما يمكن كافة المستويات الإدارية المختلفة من إتخاذ القرارات ، كما أنها تعد وسيلة من وسائل الضبط الداخلى ، حيث يتم فى نهاية كل فترة المطابقة بين إجماليات الحركة الشهرية مع اليوميات المساعدة الرئيسية مع إجماليات الحسابات التحليلية المقابلة لها فى اليوميات التحليلية عن نفس الفترة ، وتتضمن أبرز تلك الدفاتر التحليلية ما يلى :-

١-دفتر تحليلى المصروفات العمومية والإدارية .

٢-دفتر تحليلى مصروفات السياحة (وافدة أو تصديرية) .

٣-دفتر تحليلى مصروفات السيارات السياحية .

٤-دفتر تحليلى مصروفات الحج والعمرة .

٥-دفتر تحليلى التذاكر المرتجعة .

٦- دفاتر وسجلات أخرى :-

وأبرز تلك الدفاتر والسجلات ما يلى :-

أ - سجل الأصول الثابتة

حيث يتم الإحتفاظ بذلك السجل بحساب لكل أصل من الأصول الثابتة حيث يدون به البيانات الأساسية المتعلقة بكل أصل على حدة - مكان وجود الأصل - نوع الأصل ومواصفاته - التكلفة التاريخية الأصلية - الإضافات - الإهلاك ... وما الى ذلك .

ب- دفتر حركة الخزينة

يتم الإحتفاظ بذلك السجل لدى أمين الخزينة ، حيث يسجل به حركة التدفقات النقدية الواردة والصادرة للخزينة بموجب سندات القبض والصرف ، كما يستخدم ذلك السجل أيضاً فى المطابقة مع رصيد الصندوق الدفترى باليومية فى نهاية اليوم بمعرفة المحاسب المختص .

٤/٢/٢ الحسابات الختامية وقائمة المركز المالى لشركات السياحة :-

لعل أبرز القوائم المالية التى تعدها شركات الأشخاص السياحية هى حسابات الإستغلال ، وحساب الأرباح والخسائر ، وقائمة المركز المالى ، وتمثل تلك القوائم مخرجات النظام المحاسبى التى تعبر عن نتائج أعمال الشركة السياحية ومركزها المالى . [(١)]

وفيما يلى بيان توضيحى موجز عن تلك القوائم :-

---

(١) ليس هناك نماذج للقوائم المالية لشركات الأشخاص تم النص قانوناً على الإلتزام بها من قبل شركات التضامن أو التوصية البسيطة على عكس شركات الأموال حسب ما جاء بالقرار الوزارى رقم (٥٠٣) بتعديل النماذج الواردة بقانون الشركات المصرى أو قانون سوق المال للقوائم المالية المرتبطة بشركات الأموال .

أ- حسابات الإستغلال

تناظر حسابات الإستغلال فى شركات الأشخاص السياحية حسابات التشغيل والمتاجرة فى المنشآت الصناعية ، وحسابات المتاجرة فى المنشآت التجارية ، حيث يتم إعداده بصفة رئيسية لأغراض إستخراج مجمل ربح الأنشطة الرئيسية لشركات السياحة . وفيما يلى أبرز تلك الحسابات :-

١-حساب السياحة الوافدة ، والذى يظهر مجمل ربح السياحة الوافدة .

٢-حساب السياحة التصديرية ، والذى يظهر مجمل ربح السياحة التصديرية .

٣-حساب الحج ، والذى يظهر مجمل ربح الحج .

٤-حساب العمرة ، والذى يظهر مجمل ربح العمرة .

٥-حساب التذاكر ، والذى يظهر صافى عمولة التذاكر (طيران أو بواخر) .

٦-حساب النقل السياحى (معفاة أو غير معفاة) ، والذى يظهر صافى ربح النقل السياحى (المعفاة أو غير المعفاة) .

وفيما يلى شكل توضيحى لتلك الحسابات طبقاً للمرحلة الأولى من قائمة الدخل لإحدى شركات السياحة التى تتخذ شكل شركات الأشخاص كشكل قانونى لها :-

حـ / استغلال السياحة الوافدة

عن الفترة من .... الى ....

	مصروفات السياحة الوافدة	أرقام مقارنة		ايرادات السياحة الوافدة	أرقام مقارنة
×××	مصروفات السياحة الوافدة		×××		
×××	مجمل ربح السياحة الوافدة (١)				
×××			×××		

حـ / استغلال السياحة التصديرية
عن الفترة من .... الى ....

		أرقام مقارنة			أرقام مقارنة
×××	مصروفات السياحة التصديرية		×××	ايرادات السياحة التصديرية	
×××	مجمل ربح السياحة التصديرية (٢)				
×××			×××		

حـ / استغلال الحج
عن الفترة من .... الى ....

		أرقام مقارنة			أرقام مقارنة
×××	مصروفات الحج		×××	ايرادات الحج	
×××	مجمل ربح الحج (٣)				
×××			×××		

حـ / استغلال العمرة
عن الفترة من .... الى ....

		أرقام مقارنة			أرقام مقارنة
×××	مصروفات العمرة		×××	ايرادات السياحة العمرة	
×××	مجمل ربح العمرة (٤)				
×××			×××		

حـ / استغلال تذاكر الطيران
عن الفترة من .... الى ....

		أرقام مقارنة			أرقام مقارنة
×××	مصروفات تنشيط طيران		×××	عمولات طيران	
×××	صافى عمولات طيران (٥)				
×××			×××		

حـ / استغلال تذاكر البواخر

عن الفترة من .... الى ....

×××	مصروفات تنشيط البواخر	أرقام مقارنة	×××	عمولات بواخر	أرقام مقارنة
×××	صافى عمولات البواخر (٦)				
×××			×××		

حـ / النقل السياحى غير المعفاة

عن الفترة من .... الى ....

	×××	مصروفات نقل سياحى غير معفاة	أرقام مقارنة	×××	ايرادات نقل سياحى غير معفاة	أرقام مقارنة
	××	مصروفات عمومية				
	××	اهلاك نقل سياحى غير معفاة				
×××						
××		مجمل ربح النقل السياحى غير المعفاة (٧)				
×××				×××		

حـ / النقل السياحى المعفاة

عن الفترة من .... الى ....

	×××	مصروفات نقل سياحى معفاة	أرقام مقارنة	×××	ايرادات نقل سياحى معفاة	أرقام مقارنة
	××	مصروفات عمومية				
	××	اهلاك نقل سياحى معفاة				
×××						
××		مجمل ربح النقل السياحى المعفاة (٨)				
×××				×××		

ب- حساب الأرباح والخسائر

اذا كانت حسابات استغلال الشركات السياحية تهدف الى ابراز النتائج الفعلية من أرباح اجمالية لكافة الأنشطة الرئيسية التى باشرتها الشركات السياحية خلال فترة مالية معينة ، فان حساب الأرباح والخسائر هو الحساب الذى يبين الأرباح أو الخسائر الصافية التى حققتها الشركة السياحية عن ذات الفترة ، فالغرض الأساسى من اعداد حساب الأرباح والخسائر هو تبيان ما حققته الشركة السياحية من صافى أرباح أو خسائر نتيجة ما قامت به من عمليات على اختلاف أنواعها .

ويبدأ حساب الأرباح والخسائر عادة بالأرباح الإجمالية (مجمل أرباح الأنشطة السياحية الرئيسية) والتى تتمثل فى الأرصدة المرحلة من حسابات الإستغلال ، ويضاف الى ذلك ما تكون المنشأة قد حققته من أى إيرادات أخرى ، سواء أكانت إيرادات فرعية أو عرضية نتيجة مباشرتها لعمليات جانبية أخرى بالإضافة الى نشاطها الرئيسى ، الى جانب ما يمكن أن تحققه الشركة السياحية من أرباح رأسمالية أو أرباح أخرى غير منظورة أو غير متوقعة ، ولذلك فقد يدخل ضمن تلك الإيرادات ما يتحقق نتيجة مشاركة المنشأة للغير فى تنفيذ بعض العمليات وهى ما يطلق عليها بايرادات عمليات المشاركة ، كذلك الإيرادات الناتجة عن الإستثمارات المملوكة للشركة السياحية (كاستثمارات الأوراق المالية) .

كذلك فان حساب الأرباح والخسائر يتضمن فى جانبه المدين جميع ما تحملته الشركة السياحية من أعباء ومصروفات تكون ضرورية ولازمة للنشاط ولتحقيق الأرباح أو للمحافظة على الأصول وذلك بخلاف ما أدرج بحسابات الإستغلال .

وفيما يلـى شكل توضيحـى لحسـاب الأربـاح والخسـائر لإحدى الشـركات السياحية :-

ح / الأرباح والخسائر
عن الفترة من .... الى ....

xxx		مصروفات عمومية وادارية وتمويلية	أرقـــام المقارنة		xxx	ح/ استغلال السياحة الوافدة	أرقـــام المقارنة
					xx	ح/استغلال السياحة التصديرية	
					xx	ح/ استغلال الحج	
					xx	ح/ استغلال العمرة	
					xx	ح/ استغلال تذاكر الطيران	
					xx	ح/ استغلال تذاكر البواخر	
					xx	ح/ استغلال النقل السياحى المعفاة	
					xx	ح/ استغلال النقل السياحى غير المعفاة	
				xxx			
xxx		صافى أرباح(أو خسائر)النشاط		xxx		ايرادات استثمارات وأوراق مالية	
xxx				xxx			
				xxx		صافى أرباح (أوخسائر)النشاط	
	xx	مصروفات غير عادية			xx	ايرادات غير عادية	
	xx	خسائر رأسمالية			xx	أرباح رأسمالية	
	xx	خسائر فروق عملة			xx	أرباح فروق عملة	
				xxx			
xxx		صافى ربح (أو خسارة) الفترة					
xxx				xxx			

جـ- قائمة المركز المالى (الميزانية)

تعتمد قائمة المركز المالى (الميزانية) على ثلاثة مكونات أساسية هى الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية ، وهى تعبر بشكل رئيسى عن التقرير المالى الذى يبين الأموال المستغلة أو المستثمرة فى المنشأة ومصادر تلك الأموال وأوجه إستخدامها بهدف التعبير عن المركز المالى للمنشأة فى تاريخ معين (هو تاريخ اقفال السنة المالية) .

ومن المتفق عليه محاسبياً أن يتم تبويب قائمة المركز المالى لشركات الأشخاص الى عدة مجموعات رئيسية تمثل المكونات الثلاثة على النحو التالى:-

(أ) الأصول

وتنقسم الى ما يلى :-

١- أصول ثابتة :-

وهى أصول انتاجية تقتنيها المنشأة بغرض إستخدامها والإستفادة من خدماتها لمدة تزيد عن فترة مالية واحدة ، وليس بقصد الإتجار فيها .

٢- مشروعات تحت التنفيذ :-

وهى تعبر عن المشروعات الإنتاجية الجديدة أو التوسعات أو الإحلال والتجديد للأصول الثابتة - سواء بشكل كلى أو جزئى - والتى لم يكتمل تهيئتها بعد للدخول فى خدمة النشاط .

٣- الأصول المتداولة :-

وهى الأصول التى تقتنيها المنشأة بقصد الإتجار فيها ، وكذلك كل ما ينشأ خلال المراحل المختلفة لها والى أن تتحول الى نقدية سائلة .

٤-الأرصدة المدينة الأخرى:-

وهى الأرصدة المدينة التى تنشأ عادة نتيجة تطبيق سياسة الإستحقاق مثل الإيرادات المستحقة والمصاريف المقدمة .

(ب) الخصوم

وتتمثل فى الإلتزامات التى على المنشأة ويتم تبويبها على النحو التالى :-

١-الخصوم الثابتة :-

وهى الإلتزامات التى تستحق على المنشأة بعد فترة تزيد عن سنة ، ومثال ذلك القروض طويلة الأجل أو المخصصات التى يتم إعدادها لمواجهة خسائر مؤكدة الحدوث وغير معلومة المقدار .

٢-الخصوم المتداولة :-

وهى الإلتزامات التى ترتبط بشكل وثيق بالنشاط الجارى للمنشأة ، وهى تستحق عادة خلال سنة مالية نتيجة مباشرة المنشأة لنشاطها .

٣-الأرصدة الدائنة الأخرى:-

وهى الأرصدة الدائنة التى تنشأ نتيجة سياسة الإستحقاق ، ومثال ذلك المصاريف المستحقة والإيرادات المقدمة .

(ج) حقوق الملكية

وتتمثل فى حقوق اجمالى شركة الأشخاص وتتمثل فى رأس المال ، الأرباح المرحلة ، أرباح العام الحالى ، الحسابات الجارية للشركاء .

وفيما يلى نموذج لقائمة المركز المالى لإحدى شركات الأشخاص السياحية (شركة توصية بسيطة) :-

البيان	التكلفة	الإهلاك	الصافى	أرقام مقارنة
الأصول الثابتة				
مبانى	×××	××	×××	
آلات ومعدات	×××	××	×××	
سيارات ووسائل نقل	×××	××	×××	
أثاث ومعدات مكاتب	×××	××	×××	
	×××	×××	×××	
مشروعات تحت التنفيذ			×××	
أصول متداولة				
مخزون		××		
عمليات سياحية تحت التنفيذ		××		
عملاء سياحة وتذاكر	××			
مدينون متنوعون	××			
دفعات مقدمة للغير		××		
تأمينات ضمانات		××		
تأمينات لدى الغير		××		
نقدية بالصندوق	××			
نقدية بالبنوك	××			
		××		
			×××	
أرصدة مدينة أخرى				
ايرادات مستحقة		××		
مصاريف مقدمة		××		
مصاريف تأسيس (بعد الإستهلاك)		××		
			×××	
اجمالى الأصول			×××	

البيان			أرقام مقارنة
رأس المال		×××	
×××حصة الشريك المتضامن			
××× حصة التوصية			
جارى الشريك المتضامن		××	
أرباح مرحلة	××		
أرباح العام الحالى	××		
		××	
خصوم ثابتة			
قروض طويلة الأجل		×××	
خصوم متداولة			
بنوك دائنة	×××		
موردون-شركات طيران وفنادق	×××		
دائنون متنوعون	×××		
دفعات مقدمة من الغير	×××		
تأمينات للغير	×××		
		×××	
أرصدة دائنة أخرى			
مصاريف مستحقة	××		
ايردات مقدمة	××		
		××	
اجمالى الخصوم		×××	

٢/٣ تحديد الوعاء الضريبى لشركات الأشخاص السياحية :

مقدمــــــه :

بوجه عام يمكن تعريف وعاء الضريبة **Tax base or vessel** بأنـه عبـارة عن الربح الخاضع للضريبة **Taxable Profits** الذى يحققـه الممولـون ، وهـو ناتج تفاعل الأيرادات و التكاليف و المصروفات و المبالغ التى يجوز خصمها و الإعفاءات تطبيقاً لأحكام القانون الضريبى . [١]

و إذا كان يتم تحديد الربح المحاسبى من واقع حسابات الأستغلال والأرباح و الخسائر عن طريق أتباع اجراءات القياس المقبولـة محاسبياً طبقاً لأتباع معايير المحاسبة المتعارف عليها ، فـان الربـح الضريبى (وعـاء الضريبه) يعبر عن الربح المحاسبى الذى تم التوصل اليها باتبـاع اجراءات القيـاس المحاسبيه وتعديلها لتتمشى مع الانظمه والتشريعات الضريبيه المتبعه ولذلك يتم تحديد ذلك الوعاء خارج نطاق قائمه الدخل ، وبالتحديد يتحدد وعاء الضريبه فى الاقرار الضريبى السنوى **AnnuaI tax Return** .

بعباره اخرى فان اجراءات القياس المقبولـه محاسبيا تعتبر مقبولـه ايضـا ضريبيا مالم يرد نص يمنع مثل هذا الاجراء ، عموما لا يتساوى الربح المحاسبى مع الربح الضريبى ، حيث يوجد اختلاف ناتج من (أ) فروقات دائمه ناتجه من عدم قبول التشريع الضريبى لبعض المصروفات (كالنفقات الشخصيه او التبرعات على سبيل المثال) بمبلغ يزيد عن المعترف بـه او الاعتراف بـايرادات يجب استبعادها ضريبيا ولكنها

---

[١] ينظر لمزيد من التفاصيل :-

- د. امين السيد أحمد لطفى - الجوانب التشريعية و الممارسات المحاسبية للضرائب المباشرة على الدخل - مرجع سابق - ص١٢٠-١٢٥ .

اضيفت محاسبياً (بسبب منع الازدواج الضريبى) ، (ب) فروقات زمنيه او مؤقته تنتج من ان ما حمل على الربح المحاسبى فترياً يختلف عما تم قبوله ضريبياً ، علماً بأن مجموع المصروفات المعترف بها ضريبياً تساوى ما حمل للربح المحاسبى فى نهاية الامر (على سبيل المثال توقيت خصم المصروفات مثل اهلاك الاصول الثابته) [1] .

يهتم هذا الجزء بصفه رئيسيه بكيفيـة تحديد شركات الاشخاص السياحيه لوعاء الضريبه او الربح الخاضع للضريبه ، وهو يتكون من الربح المحاسبى من واقع قائمة الدخل مع تعديله بمتطلبات التشريعات الضريبيه ، وتحقيقاً لذلك فسوف يتم تقسيم هذا الجزء الى الموضوعات التاليه :-

١/٣/٢ صافى الارباح والخسائر من واقع قائمة دخل شركات الاشخاص السياحيه .

٢/٣/٢ النفقات المقبوله محاسبياً ولا تعتبر مقبوله ضريبياً .

٣/٣/٢ مبالغ تعتبر من التكاليف ضريبياً ولا يتم ادراجها بقائمة الدخل .

٤/٣/٢ مبالغ يجوز خصمها ضريبياً ولا يتم ادراجها بقائمة الدخل .

٥/٣/٢ الاعفاءات الضريبيه لشركات السياحه ومعالجتها فى القوائم الماليه والاقرارات الضريبيه .

---

[1] لمزيد من التفصيل يراجع :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، اسس القياس والفحص الضريبى لأرباح تنظيمات الأعمال بين معايير المحاسبة والمراجعة والمتطلبات القانونية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٦ .

١/٣/٢ صافى الارباح والخسائر من واقع قائمة دخل شركات الاشخاص السياحيه :-

حدد المشرع الضريبى نطاق الارباح التى تتخذ اساسا لتحديد الربح الضريبى [١] ، حيث قرر المشرع الضريبى قاعده عامه فى شأن تحديد الارباح الخاضعه للضريبه يكون بمقتضاها خضوع الارباح الصافيه وحدها ، لذلك فقد اشار فى نص الماده (٢٦) من القانون الى ان تحديد الايرادات الداخله فى وعاء الضريبه سنويا يتم على اساس صافى الربح خلال السنه السابقه او فى فترة الاثنى عشر شهرا التى اعتبرت نتيجتها اساسا لوضع اخر ميزانيه بحسب الاحوال .

ويستفاد من ذلك النص مايلى :-

أ- ان الايرادات الداخله فى الوعاء يتم تحديدها سنوياً :

ويعنى ذلك تقرير مبدأ السنوية فى تحديد الايرادات الداخله فى وعاء الضريبه - ويترتب على ذلك الاخذ بمبدأ استقلال السنوات الضريبيه ، اى استقلال كل سنه بما لها وما عليها سواء عن السنه السابقه لها او عن السنه التاليه لها ، بعبارة اخرى تكون السنه الضريبيه سنه مستقله قائمه بذاتها ، ويقتضى ذلك التطبيق السليم لسياسة الاستحقاق .

وحيث ان المشرع الضريبى قد قرر تطبيقا لنص الماده الخامسه من القانون بان تستحق الضريبه فى اول يناير من كل سنه ، فتكون السنه الضريبيه وفقا لذلك هى السنه الميلاديه ، وبناء عليه فان ما يدخل ضمن

---

[١] حيث تناول المشرع الأحكام الخاصة بتحديد تلك الأرباح الضريبية بمقتضى المواد ٢٧،٢٦،٢٠ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٨٧ المعدل للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، ثم تناول المشرع بعد ذلك حالات معينة رأى معالجتها بطريقة خاصة فى المواد ٢٨ - ٣٥ من القانون .

الاقرار الضريبى السنوى هو ما حققه كل ممول من ارباح خلال تلك السنه سواء اذا كان سنته الماليه ميلاديه او السنه المنتهيه خلال السنه التى يقدم عنها الإقرار فى حالة السنه المتداخله ٠

الا انه فى حالات معينه قد يكون هناك استثناءات تتطلب الخروج عن مبدأ السنوية على النحو التالى :-

١-حالات بداية النشاط - وعدم تزامن تلك البداية مع بداية السنه الضريبيه٠حيث تتم المحاسبه فى تلك الحاله عن فترة النشاط خلال السنه ، أى منذ بداية النشاط حتى تاريخ نهاية السنه ٠

٢-حالات التوقف عن النشاط سواء كليا او جزئيا ٠

٣-حالات التنازل عن جزء او كل المنشأه ٠

٤-حالات تغيير السنه الماليه ٠

<u>ب- ان يتم تحديد تلك الايرادات على اساس صافى الربح :-</u>

ويعنى ذلك ان المشرع يقرر مبدأ عام فى تحديد ما يدخل فى وعاء الضريبه فيما يتعلق بتلك الايرادات وذلك على اساس صافى الربح ، وقد بين المشرع الضريبى كيف يتم تحديد صافى الربح تفصيلا وفقا للماده (٢٠) والماده (٢٧) من القانون ٠ وقد حدد المشرع منهج لتحديد الايرادات الداخله فى الوعاء الضريبى ، حيث قضى فى الماده (٢٧) على ان يتم تحديد صافى الربح الخاضع للضريبه على اساس نتيجه الصفقه او العمليات على اختلاف انواعها طبقا لاحكام هذا القانون مع خصم جميع التكاليف ولاشك ان ذلك يتمشى مع المفهوم المحاسبى للربح الشامل **All inclusive** ، والاصل فى تحديد الربح الضريبى ان يكون مستخرجاً من الدفاتر والسجلات المحاسبيه

والقوائم الماليه التى يتم اعداها تطبيقا لمبادىء المحاسبه المقبوله عموما Generally Accepted Accounting principlcs (GAAP)

من ذلك يتضح ان المشرع الضريبى يقضى بأن الارباح الخاضعه للضريبه (وعاء الضريبه) تتضمن ما يلى :-

أ- جميع الايرادات المتحققه نتيجه الاستغلال العادي للمنشأه :-

فكل شركة أشخاص سياحيه تهدف الى تحقيق الربح عن طريق مباشرة الأنشطة السياحية المرخص بها عن طريق وزارة السياحة ، وما يترتب على ذلك من ايرادات يعتبر من ارباح الاستغلال العاديه ، وحيث يتم تحديد صافى تلك الارباح بمقابله ايرادات عمليات الاستغلال العاديه (استغلال السياحه، استغلال الحج والعمره ، استغلال التذاكر ...) والمتكرره بصروفات ذلك الاستغلال ، ويتميز الربح هنا بانه نتيجه لنشاط متجدد ودورى بطبيعته .

ولاشك ان ذلك يتمشى مع مبدأ مقابله الايرادات بالمصروفات Matching Principle والذى يتطلب خصم جميع التكاليف عند تحديد الارباح الضريبيه ، وتشمل ابرز الشروط اللازمه لاعتبار التكاليف من الاعباء واجبه الخصم ان تكون خاصه بالسنه الماليه ، وان ترتبط بشكل وثيق بالنشاط الخاص بالشركة ، وان تكون ايراديه ، وحقيقيه ومؤكده ، وان تكون بالقدر الكافى لتحقيق الربح دون مغالاه وان تكون مؤيده بالمستندات الصحيحه فنيا ، وفى عدم تأييدها بمستندات خارجيه قد يكتفى بالمستند الداخلى بشروط مناسبه المصروفات مع حجم النشاط فضلا عن استيفاء المستندات الداخليه بالشكل الواجب موضوعيا وشكليا . [1]

---

[1] ينظر التعليمات التنفيذية لمصلحة الضرائب رقم (٣١) الصادرة بتاريخ ١٩٨٥/١/١٦ ، كذلك التعليمات رقم ٦ لسنة ١٩٨٤ ، والتعليمات رقم ٦ لسنة ١٩٩٦ .

ب- الارباح المحققه من العمليات الرأسماليه :-

فتطبيقا لنص الماده (٢٠) من القانون أمتد سريان الضريبه ليسرى على الارباح الرأسماليه المحققه نتيجه التصرف فى الاصول الثابته غير المخصصه اصلا للبيع فى المنشأه ٠

وتتمثل الارباح الرأسماليه فى (أ) الارباح الناتجه من بيع اى اصل من الاصول الثابته ، (ب) والارباح المحققه من التعويضات نتيجه الهلاك او الاستيلاء على اى اصل من تلك الاصول ٠

وتسرى الضريبه فى الحالتين السابقتين سواء تم ذلك اثناء حياة الشركة السياحيه او عند انقضائها ٠

كذلك أخضع المشرع للضريبه الأرباح الناتجه عن إعادة تقييم الشركة عند إنفصال شريك أو إنضمام شريك جديد بالشركة ٠

الا ان المشرع لم يخضع للضريبه الارباح الناتجه من إعادة تقييم أصول وخصوم شركة الاشخاص فى الحالتين التاليتين :-

أ. تقديم المنشأه الفرديه او شركات الاشخاص لاصولها كحصه عينيه نظير الاسهام فى رأس مال شركة مساهمه او عند اندماجها فى شركة مساهمه بشرط عدم تصرف مقدم الحصه العينيه او صاحب المنشأه او الشركه فى الاسهم المقابله لانصبتهم لمده خمسه سنوات ٠

ب.تحويل المنشأه الفرديه او شركة الاشخاص الى شركة من شركات المساهمه ٠

ج.الارباح المحققه من العمليات الفرعيه او العارضه :-

ويقصد بها الإيرادات المحققة من تلك العمليات التى لا تدخل فى النشاط الرئيسى للمنشأة ، وان كانت ذات صلة بطريقة غير مباشرة ، ومن أمثلتها ما يلى :-

١-ايرادات المنشأة من ممتلكاتها التى تدر عليها ايراداً ومثال ذلك الإيرادات الناتجة من القيم المنقولة أو العقارات والأراضى المملوكة للشركة السياحية.

٢-التعويضات التى تحصل عليها المنشأة نتيجة أضرار ناجمة عن عدم تنفيذ عقود أو وجود تأخير فى تنفيذها ، وقد يحدث أن تحصل الشركة على تعويضات عن فترة توقفها عن النشاط ولو بصورة مؤقتة .

٣-الديون المعدومة المحصلة والتى سبق وأن أعدمت فى سنة سابقة .

٤-أرباح فروق العملة .

٢/٣/٢ النفقات المقبولة محاسبياً ولا تعتبر مقبولة ضريبياً :-

هناك عديد من النفقات التى يتم تحميلها على الإيرادات فى قائمة الدخل ولا تعتبر مقبوله ضريبيا – وفيما يلى استعراض لها : -

١- الإستهلاك غير المقبول ضريبياً :-

حيث نصت المادة ١/٢٧ من القانون على أنه يعتبر من التكاليف واجبة الخصم الإستهلاكات الحقيقية التى حصلت فى دائرة ما يجرى عليه العمل عادة طبقاً للعرف وطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل .

الا أنه قد تبالغ الشركة السياحية فى احتساب الإهلاك المقرر على أصولها الثابتة والمحمل على قائمة الدخل بالصور التالية :-

أ - الزيادة فى الإهلاك المحسوب بالمعدلات غير المنصوص عليها فى تعليمات مصلحة الضرائب ، هذا وتضاف تلك الزيادة فى الوعاء الضريبى اذا لم تراعى الشركة نسب الإهلاك الواردة بالتعليمات التنفيذية للفحص رقم

٦ لسنة ١٩٨٦ والتى عدلت بالتعليمات التنفيذية رقم ٨٥ لسنة ١٩٩٧ على النحو التالى :-

	معدل الإهلاك
١- المجموعة الأولى :-	
المبانى	٢٪
المبانى المستخدمة فى الأغراض الصناعية	٣٪
المبانى غير الخرسانية (الوميتال - خشب - بامبو ...)	١٢٪
٢- المجموعة الثانية :-	
الآلات الثقيلة (كالمصاعد - السلالم الكهربائية - التوربينات ..)	١٠٪
٣- المجموعة الثالثة :-	
أصول تستخدم بكثرة وأعمالها قصيرة وتستهلك بسرعة ولإنقضاء موديلاتها كاللوارى والسيارات والحاسبات شديدة التعقيد .	٢٠٪
٤- المجموعة الرابعة :-	
الأثاث والمعدات الخفيفة ولوازمها على النحو التالى:-	
- الأثاثات المكتبية	٦٪
- أثاث الخدمة الشاقة	١٥٪
- الصينى والأدوات الزجاجية والبياضات	**تحسب على أساس الفاقد والتالف والهالك لما يسفر عنه الجرد الفعلى أو السنة المالية**
٥- المجموعة الخامسة :-	
الآلات والعدد الصغيرة ووسائل النقل الخفيف وآلات السينما والعرض وما لم يدرج فى التبويبات السابقة .	١٥٪

على أنه يراعى أن الإستهلاكات يتم احتسابها باتباع القسط الثابت أو المتناقص ، وفقاً للطريقة التى تتبعها شركة السياحة وما يتفق مع طبيعة نشاطها وما جرى عليه العرف المحاسبى .

كما أن تحديد الإستهلاكات على أساس تلك النسب يتم للإسترشاد بها ، حيث يجوز باعتماد رئيس المأمورية زيادة تلك النسب اذا ثبت تشغيل الأصول بأكثر من ساعات العمل المعتادة .

وتطبيقاً لنص المادة ٥/٤٦ من اللائحة التنفيذية للقانون تلتزم الشركة أن ترفق باقرارها الضريبى كشف الإستهلاكات موضحاً به كافة الأصول الثابتة والقيمة الصافية بعد الإستهلاك ، والإستهلاك المحتسب للفترة الحالية .

ب- استهلاك شركة السياحة شهرة المحل دون أن تقوم بدفع قيمة مقابل الحصول عليها .

فى ظل تلك الحالة تضاف قيمة ذلك الإستهلاك الى وعاء الضريبة ، لأن مصلحة الضرائب لا تجيز استهلاك شهرة المحل الا فى حالة سداد ثمناً مقابلاً لها ، طبقاً لما جاء بالتعليمات التفسيرية رقم (٢٧ بتاريخ ١٩٦٩/٤/٢٣) .

جـ- استهلاك شركة السياحة مصاريف التأسيس خلال فترة أكثر مما هو متعارف عليه .

فى تلك الحالة تضاف تلك الزيادة الى الوعاء الضريبى ، لأن مصاريف التأسيس تعد من قبيل المصاريف الإيرادية المؤجلة التى تستفيد منها الشركة عدة سنوات ، وقد جرى العرف المحاسبى وما هو سائد بمصلحة الضرائب على استهلاك مصاريف التاسيس خلال فترة من ٣-٥ سنوات ، وبالتالى لا يجوز أن تتجاوز تلك المصاريف قسط الإهلاك السنوى .

٢- الضريبة المباشرة غير المقبولة ضريبياً :-

تطبيقاً لنص المادة ٤/٢٧ يتم خصم جميع التكاليف وعلى الأخص الضرائب المباشرة التى يدفعها الممول ما عدا الضريبة التى يؤديها طبقاً لقانون الضرائب على الدخل .

وتأسيساً على ذلك يضاف الى الوعاء الضريبية الموحدة المدفوعة عن ايرادات أنشطة الشركات السياحية .

٣- التبرعات غير المقبولة ضريبياً :-

تطبيقاً لنص المادة ٥/٢٧ يتم خصم جميع التكاليف وعلى الأخص التبرعات والإعانات وهى :-

أ. التبرعات المدفوعة أو التى تؤول للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة أياً كان مقدارها .

ب. التبرعات والإعانات المدفوعة للهيئات الخيرية والمؤسسات الإجتماعية المصرية المشهرة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها ، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومى بما لا يجاوز ٧٪ من الربح السنوى الصافى للمنشأة .

ولا يجوز تكرار خصم ذات التبرعات من أى ايرادات أخرى من المنصوص عليها بالمادة الخامسة من هذا القانون .

تأسيساً على ذلك فإن قيمة التبرعات المدفوعة الى جمعيات ومؤسسات أجنبية أو غير مشهرة ، أو لدور علم ومستشفيات غير خاضعة للإشراف الحكومى أو للفقراء يتم اضافتها للوعاء الضريبى ، ولا تعتمد ضريبياً .

أيضاً قيمة التبرعات الموضحة فى البند (ب) وتزيد عن ٧٪ من الربح السنوى الصافى للمنشأة .

وتعالج عادة التبرعات المدفوعة حسب البند (ب) فى الإقرار الضريبى على مرحلتين .

- فى المرحلة الأولى تضاف تلك التبرعات مؤقتاً الى الوعاء الضريبى لحين الوصول الى صافى الربح المعدل .
- فى المرحلة الثانية عند الوصول الى صافى الربح المعدل يتم خصم تلك التبرعات فى حدود ١١٢/٧ من صافى الربح قبل خصم التبرعات والمخصصات (٧٪ للتبرعات + ٥٪ للمخصصات + ١٠٠) أو التبرعات المدفوعة أيهما أقل .

٤- المخصصات غير المقبولة ضريبياً :-

تنص المادة ٦/٢٧ على خصم جميع التكاليف وعلى الأخص :-

المخصصات المعدة لمواجهة خسائر أو أعباء مالية معينة مؤكدة الحدوث وغير محددة المقدار بشرط أن تكون هذه المخصصات مقيدة بحسابات المنشأة وأن تستعمل فى الغرض الذى خصصت من أجله ، فاذا اتضح بعد ذلك أنها استخدمت فى غير ما خصصت من أجله فانها تدخل فى ايرادات أول سنة تحت الفحص .

" وفى جميع الأحوال يجوز أن تزيد جملة المخصصات السنوية على ٥٪ من الربح السنوى الصافى للمنشأة " .

تأسيساً على ذلك يتضح أن المخصصات غير المقبولة ضريبياً هى :-

١-المخصصات المكونة لمقابلة خسائر غير مؤكدة .

٢-المخصصات المكونة لمقابلة خسائر مؤكدة وكانت مقيدة بحسابات الشركة الا أنها لم تستعمل فى الغرض الذى خصصت من أجله .

٣-قيمة المخصصات التى تزيد عن ٥٪ من الربح السنوى الصافى للمنشأة .

يتم معالجة المخصصات المكونة لمقابلة خسائر أو التزامات مؤكدة الحدوث وغير محددة المقدار فى الإقرار الضريبى على مرحلتين هما :-

١-المرحلة الأولى من الإقرار :- يتم اضافة كامل تلك المخصصات الى صافى الربح مؤقتاً لحين الوصول الى صافى الربح المعدل .

٢-فى المرحلة الثانية من الإقرار :- يتم خصم ما يعادل ١١٢/٥ من صافى الربح المعدل أو مجموع المخصصات المكونة أيهما أقل .

٥- مكافآت العاملين غير المقبولة ضريبياً :-

تنص المادة ٦/٢٧ فى فقرتها الأخيرة على أن المبالغ التى تأخذها المنشأة من أرباحها لمنح العاملين مكافآت يزيد مجموعها على مرتب ثلاثة أشهر فى السنة لا تخصم من مجموع الأرباح التى تسرى عليها الضريبة .

تأسيساً على ذلك تعتبر تلك المكافآت من التكاليف واجبة الخصم ضريبياً ، أما المكافآت غير المقبولة ضريبياً فهى تلك التى تزيد عن مرتب ثلاثة شهور من مكافآت العاملين السنوية .

٦- الإحتياطيات :-

لا تعتبر الإحتياطيات من التكاليف واجبة الخصم محاسبياً أو ضريبياً حيث أنها توزيع للربح هذا من جهة ، ومن جهة أخرى فقد نصت المادة ٦/٢٧ من القانون على أن المبالغ التى تأخذها المنشأة من أرباحها لتغذية الإحتياطيات

على اختلاف أنواعها والتى تعد لتغطية خسارة محتملة لا تخصم من مجموع الأرباح التى تسرى عليها الضريبة .

٧- المبالغ المستقطعة من المنشأة لصالح الصناديق الخاصة للتأمين غير المقبولة ضريبياً :-

تنص المادة ٨/٢٧ على خصم جميع التكاليف وبالأخص المبالغ التى تستقطعها المنشآت سنوياً من أموالها أو أرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفير أو الإدخار أو المعاش أو غيرها سواء كانت منشأة طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ أو القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الإجتماعى الخاص البديلة ، أو كانت منشأة طبقاً لنظام له لائحة أو شروط خاصة وذلك بما لا يجاوز ٢٠٪ من مجموع مرتبات وأجور العاملين بها بشرط :-

١. أن يكون للنظام الذى ترتبط بتنفيذه المنشأة لائحة أو شروط خاصة منصوص عليها على أن ما تؤديه المنشأة طبقاً لذلك النظام يقابل التزامات لمكافآت نهاية الخدمة أو المعاش .
٢. أن تكون أموال هذا النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه الخاص .

تأسيساً على ذلك فان ما يزيد عن ٢٠٪ من مجموع مرتبات وأجور العاملين من المبالغ المستقطعة لحساب الصناديق الخاصة للتوفير أو الإدخار أو المعاش يضاف الى الوعاء الضريبى .

٨- مرتبات الشركاء المتضامنين أو الموصين :-

يضاف الى الوعاء الضريبى مرتبات الشركاء المتضامنين أو الموصين فى شركات الأشخاص السياحية لعدم اعتمادها ضريبياً ، لأنه لا يجوز لهم أن

يحتسبوا لأنفسهم مرتبات على أساس سريان الضريبة أساساً على نتاج رأس المال والعمل معاً ، كما أن تلك المرتبات تعد استعمالاً للربح وليس تكليفاً عليه.

وغنى عن القول فانه بالنسبة للشريك الموصى – وطبقاً للمادة (٣٠) يتم رد هذا المرتب الى وعاء الضريبة الموحدة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى لإضافته على حصة الشريك الموصى ذاته ، حيث أن ذلك يعتبر توزيعاً للربح من قبل المنشأة .

٩- مصاريف وإستهلاك السيارات الإدارية ومصاريف السفر والتسويق غير المقبولة ضريبياً:-

يضاف الى وعاء الضريبة ثلث مصاريف وإستهلاك سيارات الإدارة مقابل الإستعمال الشخصى – إذا ما كان إستخدام تلك السيارات مشتركاً بين الشركة والشركاء – وهذا هو ما جرى عليه العمل بمصلحة الضرائب .

كذلك يتم معالجة مصاريف السفر أو التسويق التى تنفقها الشركة ويستفيد منها أصحاب الشركة جزئياً ، أما إذا كانت تلك المصاريف غير متعلقة بنشاط المنشأة وغير لازمة لتحقيق إيراداتها فإنها تضاف بالكامل للوعاء الضريبى .

١٠- الإكراميات غير المقبولة ضريبياً :-

تعتبر مصلحة الضرائب أن الإكراميات تعتبر من التكاليف واجبة الخصم بشروط هى : [1]

- أن تكون وثيقة الصلة بتحقيق الأرباح ومن أجل خدمة النشاط .
- ألا تتجاوز قيمتها ٣٪ من رقم الأعمال (رقم المبيعات أو الإيرادات) .

---

[1] التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب رقم ١٤ للمادة (١٣٩) المستبدلة بالمادة (٢٤) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدلة بالمادة (٢٧) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣

تأسيساً على ذلك يضاف للوعاء الضريبى ما يزيد من قيمة الإكراميات على ٣٪ من رقم الأعمال .

١١- النفقات الإيرادية الخاصة بالفترة المحاسبية :-

وهى على سبيل المثال :-

١. ما يزيد عن نصيب السنة من مصاريف الحملة الإعلانية .
٢. المصروفات الرأسمالية أو المؤجلة غير المستنفذة خلال السنة ، حيث يتم تحميل حساب أرباح أو خسائر الفترة بالجزء الذى تم الإستفادة به .
٣. المصروفات المقدمة التى تتعلق بالفترة المقبلة تطبيقاً لأساس الإستحقاق وإستقلال السنوات الضريبية .

تأسيساً على ذلك يتم إضافة تلك المصاريف الى الوعاء الضريبى بإعتبارها غير متعلقة بالفترة المحاسبية الحالية .

١٢- التعويضات والغرامات غير المقبولة ضريبياً :-

تمثل التعويضات والغرامات بوجه عام المبالغ التى تدفعها المنشأة للغير نتيجة ما سببته له من ضرر، كتعويضات عدم تنفيذ أو فسخ العقود أو كغرامة مخالفة القانون ، فإذا ما كان تلك التعويضات والغرامات لها صفة الشخصية تم إضافتها للوعاء الضريبى .

١٣- الديون المعدومة غير المقبولة ضريبياً :-

تمثل الديون المعدومة نوع من أنواع الخسائر ونقص فى رأس مال المنشأة نتيجة مباشرة نشاطها والتى تتعرض له نتيجة المخاطر المرتبطة بنظام البيع

بالأجل أو الإئتمان ، وهناك شروط تتطلبها مصلحة الضرائب لجواز خصم الدين وإعتباره عبئاً على حساب الأرباح والخسائر هى :-

أ- أن يكون الدين معدوماً :-

فحتى تكون الخسارة فعلية ، يتعين أن يفقد كل أمل فى تحصيل ديون الشركة ، ومثال ذلك إفلاس المدين مع عدم وجود مال لديه يكفى لسداد الدين ، سقوط الدين بمضى المدة القانونية أو هلاك أموال المدين الممثلة الضمان العام للدائنين ، هجرة المدين ووجود أدلة على عدم عودته ، وفى التطبيق العملى قد يعدم الدين فوراً أو يمر بمرحلة الدين المشكوك فى تحصيله الى أن ينتهى النزاع بإعدام الدين نهائياً .

ب- أن تقوم الشركة بإتخاذ إجراءات فعلية للمطالبة القضائية بالدين :-

حيث تتجه مصلحة الضرائب الى عدم إعتماد الديون المعدومة الا بعد أن تكون الشركة قد إتخذت الإجراءات القانونية للمطالبة بها ، والتى يظهر من نتيجتها إستحالة التحصيل وتعذره بجميع الوسائل ، والتحقق من أن الدين أعدم فعلاً فى دفاتر الشركة بإقفال حساب المدينين نهائياً .

نتيجة لذلك فإن الديون المعدومة التى يثبت أنها لا تمثل خسارة فعلية ومتعلقة بمباشرة المنشأة للنشاط أو التى لم تتخذ فيها إجراءات المطالبة القضائية بها ترد للوعاء الضريبى ولا يتم الإعتراف بها ضريبياً كتكاليف واجبة الخصم .

٣/٣/٢ مبالغ تعتبر من التكاليف ضريبياً ولا يتم إدراجها بقائمة الدخل :-

هناك مبالغ يعتبرها المشرع الضريبى من التكاليف وأجاز خصمها من الوعاء الضريبى (فى الإقرار الضريبى) ، الا أنها لم يتم إدراجها بقائمة الدخل وفيما يلى إيضاح موجز لها :-

١- القيمة الإيجارية للعقار الذى تملكه المنشأة وتشغله :-

تنص المادة ١/٢٧ من قانون الضرائب على الدخل على ما يلى :-

" تخصم جميع التكاليف وعلى الأخص : قيمة إيجار العقارات التى تشغلها المنشأة سواء كانت مملوكة لها أو مستأجرة .

وفى الحالة الأولى تكون العبرة بالإيجار الذى أتخذ أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية ، فإذا لم تكن الضريبة قد ربطت فتكون القيمة على أساس إيجار المثل " .

وفى حالة عدم وجود حالات مثل للعقارات المملوكة للشركة وتشغلها ، يتم تحديد القيمة الإيجارية الواجبة الخصم ضريبيا بنسبة ٦,٤٪ من تكلفة الأرض المقام عليها العقار وتكلفة المبانى الخاصة بذلك العقار .

ولا شك أن قيمة إيجارات العقارات المملوكة والتى تشغلها المنشأة لا تعتبر من التكاليف المحاسبية الصريحة ، وإنما تعد بمثابة تكاليف ضمنية ، Implicit cost ومن ثم لا تعترف بها فى دفاتر وسجلات الشركة ، وبالتالى لا تسجل فى القوائم المالية ، الا أنه للأغراض الضريبية يتم الإعتراف بإيجارات

العقارات المملوكة للمنشأة والتى تشغلها بنفسها كتكاليف وتعالج فى الإقرار الضريبى للشركة . [1]

٣- الإستهلاك الإضافى بواقع ٢٥٪ من قيمة الآلات الجديدة :-

وفقاً لنص المادة ٣/٢٧ من القانون يعتبر من التكاليف الواجبة الخصم ٢٥٪ من تكلفة الآلات والمعدات الجديدة التى تشتريها المنشأة أو تقوم بتصنيعها لإستخدامها فى الإنتاج ولمرة واحدة على أن تحسب الإستهلاكات العادية المنصوص عليها فى المادة ٢/٢٧ بعد خصم نسبة ٢٥٪ المشار اليها ، وذلك بشرط أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة وفقاً لأحكام المادة (١٠٠) من هذا القانون .

تطبيقا لذلك النص يتم تحديد صافى الربح على أساس خصم الإستهلاكات الحقيقية أولا ثم بعد ذلك يتم خصم الإستهلاكات الإضافية ، من هنا يمكن القول بأن الإستهلاكات الإضافية تدخل ضمن تكاليف الحصول على الربح فى الإقرار الضريبى فى ذات الوقت قائمة الدخل لأنها بمثابة اهلاك معجل **Acceleratd depreciation** وبالتالى فإنه لا يعتبر إعفاءاً ضريبياً فى حد ذاته ، وبذلك يكون المشرع قد حسم الخلاف الذى كان قائماً فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قبل تعديله .

ومن ثم يتعين طبقاً للقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ معالجة الإستهلاك الإضافى فى قائمة الدخل (٢٥٪ من تكلفة الآلات والمعدات الإنتاجية مثال ذلك

---

[1] أما مصاريف العقارات المملوكة ولا تشغلها المنشأة بنفسها وإنما يشغلها الغير بمقتضى عقود ايجار فتعالج ضمن مبالغ لا تعتبر من التكاليف وفقاً للقانون الضريبى ، رغماً عن تسجيلها فى الدفاتر والسجلات وبالتالى تعتبر كتكاليف ضمن قائمة الدخل وذلك تطبيقاً لنص المادة (٢٩) كما سيرد شرحها لاحقاً .

االأتوبيسات السياحية) تماماً مثـل الإستهلاك العـادى ، وبعد ذلـك يتم إجـراء االإستهلاك العـادى بالنسب المتعـارف عليهـا ، ويتـم طـرح مجمـع مخصــص االإهلاك الإضافى والعادى من قيمة الأصـل الثـابت فـى قائمـة المركـز المـالى طبقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها .

٤/٣/٢ مبالغ يجوز خصمها ضريبياً ولا يتم إدراجها بقائمة الدخل :-

هنـاك مبـالغ يجيز القـانون الضريبـى خصمهـا من وعـاء الضريبـه وهـى الخسائر المرحله ومبالغ معينه لمنع الازدواج الضريبى ، وبالتـالى يتم معالجـة هذين البندين فى الاقرار الضريبى وليس قائمة الدخل للمنشأه على النحو التالى:-

<u>١- الخسائر المرحله من سنوات سابقه :-</u>

تنص المادة (٢٨) من القانون على مايلى :-

" اذا ختم حساب احـدى السـنوات بخسـاره فـأن تلـك الخسـاره تخصـم مـن ارباح السنه التاليه فأذا لم يكفى الربح لتغطية الخسارة بأكملهـا نقـل البـاقى الـى السنه التاليه ، فأذا بقى بعد ذلك جزء من الخسارة نقل الى السـنه التاليـه وحتـى السنه الخامسه ، ولكن لايجوز بعد ذلك نقل شىء من الخسارة الى حساب سـنه اخرى ولايسرى هذا الحكم على اوجه النشـاط التـى يتـم ربـط الضريبـه عليهـا على أساس مقطوع او ثابت " .

وفـى حالـة التوقـف الجبرى لاتحسـب فـترة التوقـف مـن بيـن الفـترات المنصوص عليها فى تلك الماده .

يعد ذلك النص خروجاً عن مبدأ استقلال السنوات الضريبيه واستثناء منه ،وفى تطبيق حكم تلك الماده فان الخسارة التى يتم ترحيلها هى تلك التى تتحدد طبقا للقواعد والاحكام

القانونيه اى الخسائر المعتمده من وجهة النظر الضريبيه ، ومن ثم فأنها تعالج فى الاقرار الضريبى وليس قائمة الدخل ، الا انه يتعين النظر الى الاعتبارات التاليه :-

- أن ذلك الحكم يستفيد منه كافة الممولين بغض النظر عن إمساك الشركة لدفاتر منتظمة من عدمه .
- أن ذلك الحكم لا تستفيد منه الا من تحددت الخسائر بإسمه أى أن الخسائر شخصية باسم الممول سواء إستمر فى مزاولتـه بنفس نشاطه أو زاول نشاطاً أخر فى نفس المنشأة أو منشآت أخرى ، وعليه فليس من حق الشريك الجديد (المتنازل اليه) فى المنشأة أن يستفيد من ذلك الحكم ، بعبارة أخرى يمكن القول بما يلى :-

أ. إذا ما إستقل شريك متضامن بالمنشأة فلا يستفيد من ذلك ترحيل الخسائر الا فى حدود نصيبه منها كشريك متضامن .

ب. إذا انتقل الممول بصفته شريكاً من شركة الى شركة شركة أخرى ، فله أن يستفيد بذلك الحكم بخصم الخسائر التى أصابته فى الشركة الأولى من أرباحه فى الشركة الثانية وفى حدود الخمسة سنوات .

ج. هذا الحكم لا يسرى على أوجه النشاط التى يتم ربط الضريبة عليها على أساس مقطوع أو ثابت .

د. لا تحتسب فترة التوقف فى حالة التوقف الجبرى – ضمن الخمسة سنوات المنصوص عليها . [1]

---

[1] أعمال ما قضت به المادة (٥٠) مكرر من اللائحة التنفيذية للقانون بالنسبة للممول الذى تتنوع عناصر إيراداته المنصوص عليها فى المادة ٤،٣،٢ من المادة (٥) من القانون ، وذلك بمراعاة الخسائر المحققة فى أحد عناصر تلك الإيرادات طبقت بشأنها أحكام المادتين (٢٨) ، (٦٩) من القانون بحسب الأحوال .

٢- ٩٠٪ من إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وإيرادات الأراضى الزراعية أو العقارات المبنية والتى تدخل فى ممتلكات المنشأة :-

فتلافياً لما قد يحدث من إزدواج ضريبى نصت المادة (٢٩) من القانون على ما يلى :- [١]

تخصم إيرادات رؤوس الأموال المنقولة الداخلة فى ممتلكات المنشآت الفردية أو شركات الأشخاص والتى خضعت للضريبة طبقاً لأحكام الباب الأول أو أعفيت منها بمقتضى القانون ، وكذا الإيرادات الناتجة من أرباح خضعت للضريبة على أرباح شركات الأموال ، أو أعفيت منها بمقتضى القانون من مجموع الربح الصافى للمنشأة ، وذلك بمقدار مجموع الإيرادات المشار اليها بعد خصم نصيبها فى مصاريف وتكاليف الإستثمار بواقع ١٠٪ من قيمة تلك الإيرادات .

ويسرى الحكم ذلته على إيرادات الأراضى الزراعية أو العقارات المبنية الداخلة فى ممتلكات المنشأة أو الشركة ، والتى خضعت لضريبة الأطيان أو للضريبة على العقارات المبنية أو أعفيت منها بمقتضى القانون بحيث تخصم هذه الإيرادات من مجموع الربح الصافى للمنشأة أو الشركة بعد إستبعاد ١٠٪ من قيمتها .

---

[١] تم تعديل نص تلك المادة بموجب القانون ٥ لسنة ١٩٩٨ على النحو التالى :-

مادة (٢٩) :-

" تخصم ايرادات رؤوس الأموال المنقولة الداخلة فى ممتلكات المنشآت الفردية أو شركات الأشخاص والتى خضعت للضريبة طبقاً لأحكام الباب الأول من هذا الكتاب أو أعفيت منها بمقتضى القانون وكذا الإيرادات الناتجة من أرباح خضعت للضريبة على أرباح شركات الأموال أو أعفيت منها بمقتضى القانون من مجموع الربح الصافى للمنشأة وذلك بمقدار مجموع الإيرادات المشار اليها بعد خصم العوائد المدفوعة على الودائع والقروض الخاصة برؤوس الأموال المنقولة التى نتجت عنها هذه الإيرادات وكذلك ما تكون المنشأة أو الشركة قد تحملته من مصاريف وتكاليف الإستثمار وبشرط أن تكون هذه الإيرادات داخلة فى جملة ايرادات المنشأة أو الشركة " .

ويشترط أن تكون هذه الإيرادات داخلة فى جملة إيرادات المنشأة ، وفى كلتا الحالتين لا يجوز خصم أية تكاليف متعلقة بتلك الإيرادات .

من هنا يتضح فى تطبيق حكم تلك المادة مراعاة ما يلى :-

أ- أن الإيرادات التى يسرى عليها حكم تلك المادة هى :-

١- إيرادات رؤوس الأموال المنقولة غير المتصلة بمباشرة المهنة الداخلة فى ممتلكات المنشأة التى خضعت للضريبة أو أعفيت منها بمقتضى القانون .[١]

٢- إيرادات الأراضى الزراعية أو العقارات المبنية الداخلة ضمن ممتلكات المنشأة والتى خضعت لضريبة الأطيان أو للضريبة العقارية أو أعفيت منها بمقتضى القانون .

ب-يلزم مراعاة أن تكون تلك الإيرادات داخلة ضمن إيرادات المنشأة فى قائمة الدخل .

ج-أن يتم خصم تلك الإيرادات من مجموع الربح الصافى للمنشأة - أى بعد إستبعاد نسبة ١٠٪ من قيمتها الإجمالية وليس من قيمتها الصافية .

د- لا يجوز خصم أية تكاليف تتعلق بتلك الإيرادات .[٢]

هـ- أن يتم خصم تلك الإيرادات سواء أكانت نتيجة أعمال الشركة ربحاً أو خسارة .

---

[١] على ذلك لا تسرى تلك المادة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة المتصلة بمباشرة المهنة لعدم سبق خضوعها للضريبة كما لم يتم إعفاؤها بمقتضى القانون .

[٢] حيث تضاف كل من مصاريف العقارات المؤجرة للغير أو الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة الى الوعاء الضريبى رغماً عن إدراجها بقائمة الدخل كتكاليف وذلك تطبيقاً لنص المادة (٢٩) من القانون كما هو مشار اليه .

٥/٣/٢ الإعفاءات والحوافز الضريبية لشركات السياحة ومعالجتها بالقوائم المالية والإقرارات الضريبية

هناك عديد من الحوافز والإعفاءات الضريبية التى يمكن أن تتمتع بها شركات السياحة سواء أكانت مقررة فى القانون الضريبى (مثال ذلك الأرباح الرأسمالية تستنزل طبقاً للفقرة الثانية من المادة (٢٠) من القانون) ، أو تلك المقررة فى قوانين أخرى مثال ذلك المادة (٥) من القانون (١) لسنة ١٩٧٣ المعدلة بالقانون ٨ لسنة ١٩٩٧ الخاصة باعفاءات المنشآت السياحية الفندقية.

وفيما يلى المعالجة المحاسبية والضريبية لتلك الإعفاءات فى قائمة الدخل والإقرار الضريبى :-

<u>أ- استنزال الأرباح الرأسمالية من الوعاء الضريبى :-</u>

تطبيقاً للفقرة الثانية من المادة (٢٠) من القانون :-

تخضع للضريبة الأرباح الناتجة من بيع أى أصل من الأصول الرأسمالية ، وكذا الأرباح المحققة من التعويضات نتيجة الهلاك أو الإستيلاء على أى أصل من هذه الأصول .

وإذا ما تم إستخدام من بيع هذه الأصول أو التعويضات المدفوعة عن هلاكها أو الإستيلاء عليها بالكامل فى شراء أصول رأسمالية إنتاجية خلال ذات السنة التى تم فيها البيع أو الحصول على التعويض ، تستخدم تلك الأرباح من أرباح المهنة أو المنشأة عن السنة أو السنوات المالية التالية للبيع أو للإستبدال ، كل ذلك بشرط إمساك دفاتر منتظمة .

من ذلك النص يتضح أن المشرع الضريبى قد رأى التخفيف عن الممولين وتشجيعهم على إحلال الأصول الجديدة محل القديمة ، بإستنزال الأرباح الرأسمالية من أرباح المنشأة عن السنة أو السنوات التالية للبيع فى حالة إستبدال الأصل المباع أو يهالك بأصل جديد أخر وذلك فى ظل الشرطين التاليين :-

١- الإستخدام الكلى لثمن بيع الأصول الرأسمالية أو التعويضات المدفوعة .

٢- أن يتم الإستخدام فى نفس السنة التى تم فيها البيع أو الحصول على التعويض أو فى خلال السنتين الماليتين التاليتين .

٣- أن يتخذ الإستخدام فى شكل أصول رأسمالية إنتاجية مشتراة . [(١)]

٤- أن تمسك المنشأة دفاتر منتظمة .

ولا شك أن قيمة ذلك الإستنزال يعالج بالإقرار الضريبى وليس قائمة الدخل بإعتباره أحد الحوافز الضريبية التى حصلت عليها الشركة تطبيقاً للتشريعات .

٢- إعفاءات أرباح المنشآت السياحية أو الفندقية التى تدخل ضمن ممتلكات الشركة السياحية :-

تطبيقاً لنص المادة الخامسة من القانون (١) لسنة ١٩٧٣ :-

" تعفى المنشآت الفندقية والسياحية من ضريبة الأرباح التجارية والضريبة على القيم المنقولة وغيرها من الضرائب الإضافية على أى منها ، وذلك لمدة خمسة سنوات من تاريخ بدء مزاولة نشاطها " .

وقد نصت المادة (١) من القانون ١٠٢ لسنة ١٩٩٣ على ما يلى :-

يضاف للقانون (١) لسنة ١٩٧٣ فى شأن المنشآت الفندقية والسياحية مادة جديدة برقم (٥) مكرر تنص على ما يلى :-

" مع عدم الإخلال بأحكام قانون الإستثمار الصادر برقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ أو بأية إعفاءات أخرى مقررة فى قانون أخر ، يكون الإعفاء من الضرائب المنصوص عليها فى المادة السابقة لمدة عشرة سنوات بالنسبة للمنشآت الفندقية والسياحية التى تقام فى المناطق النائية " .

[(١)] وإذا كان النص الضريبى لا يسمح بأن يتخذ الإستخدام شكل أصول رأسمالية يتم تصنيعها داخل المنشأة ، الا أنه يسمح بأن يتخذ الإستخدام شكل أصول راسمالية مشتراة جديدة أو مستعملة .

تطبيقاً لنص المادة الرابعة من القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ المعروف بقانون ضمانات وحوافز الإستثمار :-

"تلغى المادتان (٥) ، (٥) مكرر من القانون رقم (١) فى شأن المنشآت الفندقية والسياحية .."

ووفقاً لأحكام المادة الأولى والثانية والثالثة من الباب الأول من ذات القانون " تتمتع الفنادق والموتيلات والشقق الفندقية والقرى السياحية والنقل السياحى بضمانات وحوافز الإستثمار بما فى ذلك من إعفاءات ضريبية . ولا تخل أحكام ذلك القانون بأية مزايا أو إعفاءات ضريبية أو غيرها من ضمانات وحوافز أفضل مقررة بتشريعات أخرى أو إتفاقيات " .

وفى تطبيق أحكام مواد قانون ضمانات وحوافز الإستثمار تشمل السنة الأولى للإعفاء المدة من تاريخ بدء الإنتاج أو مزاولة النشاط بحسب الأحوال حتى نهاية السنة المالية التالية لذلك . [١]

مما سبق يتضح أن المنشأت الفندقية والسياحية التى أوردها قانون ضمانات وحوافز الإستثمار تتمتع باعفاء خمسى (ويصبح إعفاء عشرى فى المناطق النائية - الأقصر وأسوان والغردقة ...) . [٢]

وعادة ما يتم إعداد حسابات تشغيل لتلك المنشآت السياحية (وسائل نقل سياحى) والمنشآت الفندقية (قرى سياحية - فنادق عائمة) والتى تدخل

---

[١] تطبيقاً لنص المادة (١) من اللائحة التنفيذية للقانون فان المنشآت السياحية والفندقية التى تتمتع بمزايا القانون الفنادق والموتيلات (الثابتة والعائمة)، والشقق والأجنحة الفندقية والقرى السياحية والأنشطة المكملة لها (ويشترط ألا يقل مستواها عن ثلاثة نجوم)، وكذلك جميع الوسائل المخصصة لنقل السائحين من برية ونيلية أو بحرية أو جوية.

[٢] ينظر قرار رئيسى مجلس الوزراء رقم (٩) لسنة ١٩٩٣ وكذلك يراجع لمزيد من التفصيل :-

- د. أمين السيد أحمد لطفى، تحليل وتقييم الحوافز الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٧ .

ممتلكات الشركات السياحية ، ويتم تضمين صافى أربـاح تلك المنشآت ضمن قائمة الدخل للشركة كما سبق البيان .

وعند إعداد الإقرار الضريبى ينبغى إستنزال نتيجة أعمال حسابات تلك المنشآت الفندقية والسياحية من صافى الأرباح والخسائر قبل تحديد نصيب الممول أو الشريك مقدم الإقرار فى صافى أرباح أو خسائر شركات الأشخاص .

٤/٢ مثال تطبيقى على اعداد نموذج الاقرار الضريبى الموحد للممولين فى شركات الاشخاص السياحيه .

يتضمن ذلك الجزء نموذج تطبيقى لاعداد الاقرار الضريبـى الموحد للشـركاء المتضـامنين او الموصيين فى شركات الاشخاص السياحيه ٠ حيث يتم تحديـد النموذج النمطى للاقرار الضريبى الذى يتعين على الشركاء الممولين تقديمه الى المأموريه المختصه طبقا لاحكام القانون الضريبى ولائحته التنفيذيه ، ثم يتم ايضاح ميكانيكية اعداد اقرار الضريبه الموحده فى ظل مثال افتراضى مبسط :-

١/٤/٢ النموذج النمطى (العام) لاعداد الاقرار الضريبى الموحد للشركاء فى شركة السياحه .

تطبيقا لنص الماده (٤٥) من اللائحه التنفيذيه يقدم الاقرار الضريبـى المنصوص عليه فى الماده (٩١) من القانون على النموذج رقم (١) ضريبه موحده (او على ايه ورقه مشتمله على البيانات الوارده به ، ويقدم الاقرار متضمنا الايرادات والتكاليف وصافى الارباح والخسائر عن السنه السابقه الى المأمورية المختصه مقابل ايصال على نموذج رقم (٣) ضريبه موحده ٠

وفيما يلى بيان النموذج رقم (١) ضريبه موحده فى مرحلته الاولى (فيما يتعلق بايرادات النشاط التجارى عن نشاط شركة السياحه) :-

البيان		
الارباح والخسائر من واقع قائمة الدخل	xxx	
(-) صافى ارباح المنشأت الفندقيه او السياحيه المعفاه من الضريبه	xxx	
اولا: يضاف مبالغ لاتعتبر من التكاليف وفقا للقانون (نفقات مقبوله محاسبيا ولاتعتبر مقبوله ضريبيا)		xxx
١- الزياده فى الاستهلاك غير المقبوله ضريبياً .	xx	
٢- الضريبه المباشره غير المقبوله ضريبياً •	xx	
٣- التبرعات غير المقبوله ضريبياً •	xx	
٤- المخصصات غير المقبوله ضريبياً •	xx	
٥- مكافأت العاملين غير المقبوله ضريبياً .	xx	
٦- المبالغ المستقطعه من المنشاه لصالح صناديق التأمين غير المقبوله ضريبياً •	xx	
٧- مرتبات الشركاء المتضامنين او الموصيين .	xxx	
٨- مصاريف واستهلاك السيارات او مصاريف السفر التسويقيه المشتركه غير المقبوله ضريبيا •	xx	
٩- الاكراميات غير المقبوله ضريبيا •	xx	
١٠- النفقات الايراديه غير المرتبطه بالفتره المحاسبيه •	xx	
١١- التعويضات والغرامات غير المقبوله ضريبيا •	xx	
مجموع النفقات غير لمقبوله ضريبيا والمضافه للوعاء		xxx
ثانيا: يخصم مبالغ تعتبر من التكاليف يجوز خصمها ضريبيا ولاتدرج بقائمة الدخل (ماده ٢٧،٢٨،٢٩)		
١- القيمه الايجاريه للعقار الذى تملكه المنشاه وتشغله •	xx	
٢- الخسائر المرحله من سنوات سابقه	xx	
٣- ٩٠٪ من ايرادات رؤوس الاموال المنقوله والاراضى الزراعيه والعقارات المبنيه •	xx	
مجموع الخصومات المقبوله ضريبيا وغير مدرجه بقائمة الدخل		xxx
٤- الارباح الرأسماليه التى تستنزل طبقا للماده (٢٠)•		xx
صافى الارباح (والخسائر)		
نصيب الممول او الشريك مقدم الاقرار فى صافى الارباح (او الخسائر)		

اسم وتوقيع المحاسب القانونى
ورقم قيده بسجل المحاسبين والمراجعين

اسم وتوقيع مدير الشركة

واذا كان للشريك المتضامن او الموصى فى شركة السياحه نشاط تجارى او صناعى اخر فى شركة اخرى يتعين اعداد ذات النموذج السابق محددا نصيبه فى صافى ارباح او خسائر تلك الشركة [1] ، اما اذا كان له وحده سكنيه مفروشه فيتعين عليه اعداد نموذج اخر اضافى اخر يوضح قيمة تلك الارباح ، وفيما يلى ذلك النموذج :-

م	عنوان الوحده المفروشه	تاريخ تشييدها	القيمه الايجاريه	اسم المستأجر	مدة الايجار	قيمة الايجار الفعلى
						ويشترط الا يقل ذلك الايجار عن الحدود الوارده فى الماده (٢٣) من القانون ٠

اما اذا كان لاحد الشركاء فى شركة السياحه نشاط مهنى او مهن غير تجاريه (كان يعمل مرشدا ، او لديه مكتب هندسى او عياده) ، وهو فى ذات الوقت شريك موصى فى شركة السياحه ، يتعين عليه اعداد اقرار اضافى عن الايرادات والتكاليف المتعلقه بمباشرة المهنه تطبيقا للنموذج الموضح باللائحه التنفيذيه للقانون (حسب المرفق ثانيا) ، ونفس الامر اذا كان لديه ايرادات من ثروه عقاريه مرتبطه بايرادات الأراضى الزراعيه وعقارات مبنيه - حيث يتعين اعداد نموذج يتضمن الايرادات تطبيقا للنماذج الخاصه بتلك الانشطه [2] (حسب المرفق ثالثا)

---

[1] على ان يرفق مع كل نموذج موحد على النشاط التجارى او الصناعى صورة من حساب التشغيل والمتاجره - حساب الارباح والخسائر - صورة اخر ميزانيه على ان يتم اعتماد كافه تلك القوائم من محاسب قانونى معتمد مع ارفاق تقريره عليها ٠

[2] لمزيد من التفصيل يراجع :-

- د٠ أمين السيد احمد لطفى ، ضرائب الدخل بين التشريع الضريبى والتطبيق المحاسبى ، دار النهضه العربيه ، القاهرة ، ١٩٩٦ ٠

واخيرا يتعين على كل شريك فى شركة السياحه اعداد ملخص لاقراره عن مختلف الدخول من المصادر المختلفه عن السنه ، وفيما يلى النموذج النمطى لذلك الملخص :-

ملخص الاقرار عن سنه المحاسبه

البيان		
اولا: صافى ارباح (خسائر) النشاط والصناعى .	XX	
ثانيا: صافى ارباح (خسائر) المهن غير التجاريه .	XX	
ثالثا: صافى ايرادات الثروه العقاريه	XX	
مجموع صافى الدخل		XXX
يخصم :-		
الاعباء العائليه [1]		XX
وعاء الضريبه	XX	XXX
الضريبه المستحقه [2]	XX	
يخصم :-		
ماسبق سداده تحت حساب الضريبه	XX	
الباقى الواجب السداد	XXX	

اسم الممول وتوقيعه

----

[1] بشرط عدم سبق خصمها او جزء منها من المرتبات وما فى حكمها ، علما بأن اعفاء الاعباء العائليه تحتسب كما يأتى تطبيقا لاحكام القانون فى الماده (٨٨ ، ٨٩) المعدلين بالقانون رقم(لسنة ٩٨) وتعليمات الفحص رقم ٦ لسنة ١٩٩٨ .

٢٠٠٠ ج سنويا للممول الاعزب ، ٢٥٠٠ ج سنويا للممول المتزوج ولايعول او غير المتزوج ويعول ولد او اكثر ، ٣٠٠٠ ج سنويا للممول المتزوج ويعول ولداً او اكثر ، ويعتبر فى حكم الولد المعال اى من الابوين بشرط ان يعولهما الممول بالفعل وان يكون هو عائلهم الوحيد .

[2] تحتسب الضريبه المستحقه بعد خصم الاعباء العائليه تطبيقا لنص الماده (٩٠) من القانون ١٨٧ لسنه ٩٣ المعدل للقانون ١٥٧ لسنه ٨١ والتى تم تعديلها ايضا بالقانون رقم (لسنة ٩٨) وتعليمات الفحص رقم ٦ لسنة ١٩٩٨ على النحو التالى :- الشريحه الاولى ٠٠٠ حتى ٢٥٠٠ ج بسعر ٢٠٪ ، الشريحه الثانيه اكثر من ٢٥٠٠ ج –٧٠٠٠ ج بسعر ٢٧٪ ، الشريحه الثالثه اكثر من ٧٠٠٠ ج – ١٦٠٠٠ ج بسعر ٣٥٪ ، الشريحه الرابعه اكثر من ١٦٠٠٠ ج بسعر ٤٠٪ .

(تابع نموذج الضريبة الموحدة)

ثانياً : ايرادات المهنه غير التجاريه

عن السنه من / / الى / /

المهنه .... المركز الرئيسى لمباشرة المهنه ....

الايرادات والتكاليف المتعلقه بمباشرة المهنه		
١- اجمالى الايرادات من الجهات الملزمه بالخصم او التحصيل لحساب الضريبه .		XX
٢- اجمالى ايرادات مزاولة المهنه من مصادر اخرى من غير البند (١) .		XX
٣- اجمالى ايرادات مزاولة المهنه فى الخارج		XX
جملة الايرادات		XXX
تخصم التكاليف اللازمه لمباشرة المهنه		
٤- رسوم القيد والاشتراكات السنويه ورسوم مزاولة المهنه .	XX	
٥- الضرائب المباشرة	XX	
٦- الايجار	XX	
٧- الاجور والمرتبات	XX	
٨- مصاريف الفرد الانتقال	XX	
٩- استهلاكات الاصول الثابته	XX	
١٠- مصاريف عموميه	XX	
جملة التكاليف		XXX
صافى الارباح		XX
تخصم طبقا للماده (٦٨) من القانون		
١١- ١٥٪ مقابل الاستهلاك المهنى	X	
١٢- المبالغ المؤداه الى النقابات لتمويل نظمها الخاصه بالمعاشات .	X	
١٣- قيمه اقساط التأمين على الحياه والتأمين الصحى .	X	
١٤- التبرعات	X	
١٥- تخصم الخسائر المرحله من سنوات سابقه (طبقا للماده ٦٩) فى حالة امساك الممول لدفاتر منتظمه .	X	
جمله الخصومات		XX
صافى الارباح والخسائر		XX

(تابع نموذج الضريبة الموحدة)

ثالثاً : ايرادات الثروه العقاريه

(١) ايرادات الاراضى الزراعيه المملوكه للممول
(غير المزروعه بمحاصيل بستانيه)

موقع الاطيان محافظه- مركز- ناحيه	مساحه الاطيان	القيمه [1] الايجاريه	اسم المالك [2] وصفته	ملاحظات
	س ٠ط ٠ف	جنيه		
الجملة				
صافى ايرادات الأراضى الزراعية				

(٢) ايرادات الاستغلال الزراعى للمحاصيل البستانيه

موقع الاطيان محافظه- مركز- ناحيه	مساحه الاطيان	صفة [3] الإستغلال	القيمه [1] الايجاريه	اسم المالك[2] وصفته	ملاحظات
أ- حدائق الفاكهة المنتجة :	س ٠ط ٠ف		جنيه		
مجموع					
ب- نباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية :					
مجموع					
جـ- مشاتل المحاصيل البستانية:-					
مجموع					

---

[1] القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على الأطيان الزراعية بعد خصم ٢٠٪ مقابل جميع التكاليف .

[2] يبين صفة المالك وهل هو الزوج أو الأولاد القصر مع مراعاة تطبيق المادة ١٠٧ من القانون .

[3] يبين اذا كان الممول مالكاً للأرض أو مستأجراً لها .

[1] القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على الأطيان الزراعية بعد خصم ٢٠٪ مقابل جميع التكاليف .

[2] يبين صفة المالك وهل هو الزوج أو الأولاد القصر مع مراعاة تطبيق المادة ١٠٧ من القانون .

	جنيه
(أ) صافى ايرادات الزراعى من حدائق الفاكهة المنتجة (على أساس القيمة الإيجارية) [١] عن المساحة التى تزيد على الثلاثة أفدنة الأولى المعفاة [٢] (ب) صافى ايرادات الإستغلال الزراعى من نباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية (على أساس القيمة الإيجارية) عن المساحة التى تزيد على الفدان الأول المعفى (جـ) صافى ايرادات الإستغلال الزراعى من مشاتل المحاصيل البستانية (على أساس القيمة الإيجارية) عن كامل المساحة	
صافى ايرادات الإستغلال الزراعى الإيرادات الفعلية للأراضى الزراعية [٣] والإستغلال الزراعى الإيرادات الإجمالية الفعلية من واقع الحسابات المصاريف الفعلية من واقع الحسابات	
صافى الإيرادات الفعلية	

[١] القيمة الإيجارية المتخذة أساس لربط الضريبة على الأطيان الزراعية بعد خصم ٢٠٪ مقابل جميع التكاليف .

[٢] اذا كان حائز الغراس مالكاً للأرض تحدد الإيرادات على أساس مثلى القيمة الإيجارية .

[٣] فى حالة طلب المحاسبة على أساس الإيراد الفعلى .

(٣) ايرادات العقارات المبنية

اسم المالك وصفته [1]	بيان موقع العقار (العنوان)	نصيب الممول فى التكاليف على أساس ٢٤ قيراط [2] س . ط	القيمة الإيجارية [3] جنيه
ايراد محسوباً على أساس القيمة الإيجارية (مجموعة القيمة الإيجارية)		××	
يخصم – القيمة الإيجارية للسكن الذى يقيم فيه الممول هو وأسرته		××	
– ٢٠٪ من القيمة الإيجارية مقابل جميع التكاليف (دون المسكن الخاص)		××	
مجموع الخصومات			
صافى ايرادات العقارات المبنية			
الإيرادات الفعلية للعقارات المبنية			
الإيرادات الإجمالية الفعلية من واقع الحسابات			
المصاريف الفعلية من واقع الحسابات			
صافى ايرادات العقارات المبنية			

طلب المحاسبة على أساس الإيراد الفعلى للثروة العقارية

عملا بحكم المادة ٨٤ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته أطلب محاسبتى على أساس الإيراد الفعلى من:

العقارات المبنية وحدها أو * العقارات المبنية والزراعية معا حيث أننى أمسك لها دفاتر منتظمة وقد يكون هذا الأساس فى تحرير البيانات الخاصة بهذا الإيراد .

توقيع الممول

....

تحريراً فى / /

---

[1] تبين فيها اسم الممول أو الزوجة أو الأولاد القصر حسب الأحوال .

[2] يبين حصة الممول / الزوجة / الأولاد القصر فى التكاليف .

[3] القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية حسب نصيب الممول فى التكاليف .

ملخص الاقرار عن سنه ١٩

البيان	جنيه	جنيه
اولا: صافى ارباح / خسائر النشاط والصناعى .		
ثانيا: صافى ارباح / خسائر المهن غير التجاريه .		
ثالثا: صافى ايرادات الثروه العقاريه :		
١- صافى ايرادات الأراضى الزراعية		
٢- صافى ايرادات الإستغلال الزراعى		
٣- صافى ايرادات العقارات المبنية		
مجموع صافى الدخل		
يخصم الأعباء العائلية (بشرط عدم سبق خصمها أو جزء منها من المرتبات وما فى حكمها)		
وعاء الضريبه		

الضريبة المستحقة .... جنيه

يخصم : ١- ما سبق سداده تحت حساب الضريبة (١) .... جنيه

٢- الضرائب تالعقارية الأصلية المسددة (٢)

الباقى الواجب سداده

اسم الممول ....

توقيع الممول ....

١- ما سبق تحت حساب الضريبة :-

- المدة طبقاً لنظام الخصم والإضافة والتحصيل لحساب الضريبة

- المبالغ المسددة لمكاتب التحصيل بالضرائب العقارية

٢- الضرائب العقارية الأصلية المسددة :-

- ضريبة الأطيان الزراعية .

- ضريبة العقارات المبنية .

٢/٤/٢ مثال تطبيقى

اعدت شركة القمر للسياحه (شركة توصيه بسيطه) قائمة المركز المالى وقائمة الدخل عن السنه المحاسبيه من ١٩٩٧/١/١ حتى ١٩٩٧/١٢/٣١ وقام المحاسب القانونى باعتمادها والتصديق عليها • وقد طلب الشركاء من المحاسب اعداد الاقرار الضريبى الموحد عن الفترة المنتهيه فى ١٩٩٧/١٢/٣١ . [1]

وفيما يلى المعلومات المتاحه التى حصل عليها المحاسب القانونى حتى يتسنى له اعداد الاقرارات الضريبيه للشركاء المتضامنين والموصيين بالشركة•

---

[1] هذا المثال مأخذ من الحياه العمليه بتصرف من المؤلف ليخدم الهدف من المثال •

اولاً :- قائمة المركز المالى :-

صافي	الاهلاك	الاجمالي	البيان	٩٦/١٢/٣١	ايضاح
			الاصول طويلة الاجل		
			الاصول الثابته		
١٢٤٢٦٠٢,٠٠٠	(١٢٥٠٠,٠٠٠)	١٢٥٥١٠٢,٠٠	مبانى	٥١٠٢,٠٠٠	
١٩٨٢٥٤,٨٩٠	(٣٩١٣٤,١٣٠)	٢٣٧٣٨٩,٠٢٠	تليفونات	١٩٨٥٧,٩٤٥	
٤٢٧٦١٠,٥٨٠	(٧١٥٥٧,٣٢٠)	٤٩٩١٦٧,٩٠٠	اجهزة زمعدات	٦٩١٧١,١٧٩	
١٥١٥٦٠,٤٥٠	(٣٣٦٣٣,٩٨٠)	١٨٥١٩٤,٤٣٠	تركيبات وديكورات	٢٠٠٨٩,٨٨٨	
٦٣٣٤٣,٢٥٠	(٤١٩٩٥,٦٦٠)	١٠٥٣٣٨,٩١٠	الأثاث	١٥٩٤٦,٩٤٢	
٥٦٧٦,٠٠٠	(١٢٢,٥٠٠)	٥٧٩٨,٥٠٠	مصروفات تأسيس	------	
٢٠٨٩٠٤٧,١٧٠	(١٩٨٩٤٣,٥٩٠)	٢٢٨٧٩٩٠,٧٦	اجمالى الاصول الثابته	١٣٠١٦٧,٩٥٤	(٣)
٩٩٩٣٤٤٠,٨٠٠	(٢١٣١٢٤٧,٣١)	١٢١٢٤٦٨٨,١	منشأت سياحيه	١٢٦١٠٩٨,٣٦٥	(٤)
١٢٠٨٢٤٨٧,٩٧٠			لجملى الاصول طويلة الاجل	١٣٩١٢٦٦,٣١٩	
			الاصول المتداولة		
	١٨٥٦٩٠,٧٠٠		نقديه بالصندوق	١٦٥٩٣٦,٩٣٠	
	١٨٧٩٩٦,٠٥٠		نقديه وودائع بالبنوك	١٠٤٩٥٣,٧٧٠	(٥)
	٥٤٣٧٣١٨,٨٣٠		مدينون	١٠١٥٥٢٨,٢١٠	
	١٤٣٥٥٩٠,٠٠٠		خطابات ضمان	١٤٧٠٠٠,٠٠٠	
	٢٥٨٨٥,٢١٠		تأمينات لدى الغير	٤٣٨١٥,٢١٠	(٩)
	١٥٨٣٥١,٩٥٠		عهد وسلف	٧٤٠٢٨,٦٠٠	
	١٧٧٤٢١,٤٠٠		مصروفات مقدمه	٣٦٧٥٨٩,٢٨٠	(٧)
	١٥٦٨٦,٣٤٠		ايرادات مستحقه	١٨٩٨٣٨,٤٩٠	(٨)
	٢٩٠٦١٤,٧٣٠		مصلحة الضرائب	١٧٢٣٤٩,٢٣٠	
٧٩١٤٥٥٥,٢١٠			اجمالى الاصول المتداوله	٢٢٨١٠٣٩,٧٢٠	
١٩٩٩٧٠٤٣,١٨٠			اجمالى الاصول	٣٦٧٢٣٠٦,٠٣	
			التزامات طويله الاجل		
	٨٩١٤٠٠٥,٠٠٠		التزامات منشأت سياحيه	٨٤٠٢٠٣,١٣٠	
	١٠٠٠٠٠٠,٠٠٠		لتزامات اصول ثابته- الغرفه		
٩٩١٤٠٠٥,٠٠٠			لجملى الالتزامات طويلة الاجل	٨٤٠٢٠٣,١٣٠	
			الالتزامات المتداولة		
	٦٢٤٩٣٠٥,٩٨٠		بنوك	٩١١٩١,١٢٠	(١٠)
	٧٥٩٠١٤,٨١٠		دائنون	١٠١٨٢٢٣,٣٩٥	(١١)
	١٠٢٣٢٢,٣٧٠		مصروفات مستحقه	٢١٠٧٣١,٧٢٠	(١٢)
٧١١٠٦٤٣,١٦٠			اجمالى الالتزامات المتداولة	١٣٢٠١٤٦,٢٣٥	
			حقوق الملكيه		
	٢٥٠٠٠٠٠,٠٠٠		رأس المال	١٠٠٠٠٠٠,٠٠٠	(١٣)
	١٨٦٩٠٠٦,٦١٥		حسابات جاريه	١١١٣٣٥١,٣٧٧	
	(١٣٩٦٦١١,٥٩)		خسارة الفترة	(٦٠١٣٩٤,٧٠٣)	
٢٩٧٢٣٩٥,٠٢٠			اجمالى حقوق الملكيه	١٥١١٩٥٦,٦٧٤	
١٩٩٩٧٠٤٣,١٨٠			لجملى الالتزامات وحقوق لملكيه	٣٦٧٢٣٠٦,٠٣٩	

ثانياً :- قائمة الدخل :-

عن الفترة من ١/١/٩٧ حتى ٣١/١٢/١٩٩٧

١٩٩٧/١٢/٣١		١٩٩٦/١٢/٣١	ايضاح
١١٨٩٦٣٩,٤٩٠	عمولات طيران	١٠١٦٨٥٨,٩١٠	
(١٠٥٧٦٥٣,٧٩٠)	مصروفات تنشيط الطيران	(٩٠٤٦٠١,١٢)	
١٣١٩٨٥,٧٠٠	مجمل ربح الطيران	١١٢٢٥٧,٧٩٠	
١٢٢٦٢٨٢٢,٨٥٠	ايرادات السياحه	١٠١٥٧٥٣٤,٥٧٠	
(١١٢٣٢٤٤٣,٣٥٠)	مصروفات السياحه	(٩٣٤١٩٥١,٨٩٠)	
١٠٣٠٣٧٩,٥٠٠	مجمل ربح السياحه	٨١٥٥٨٢,٦٨٠	
٣٤٥٤٠٠,٠٠٠	ايرادات الحج	٢٦١٢٠٨,٥٠٠	
(٣٣٢٦٤٠,٢٠٠)	مصروفات الحج	(٢٥١٣٧٠,٢٦٠)	
١٢٧٥٩,٨٠٠	مجمل ربح السياحه الدينيه	٩٨٣٨,٢٤٠	
(٥٩٢٤٨٥,٠٩٠)	مصروفات عموميه	٧٥٦٦٦٩,٨٢٠	(١٤)
(٧٧٦٢١,٤٤٠)	اهلاك الاصول الثابته	(٢٥٨٧٣,٩٣٠)	(٣)
٥٠٥٣٧٨,٥٣٠	صافى الخسارة قبل الضرائب	١٥٥١٣٥,٠٤٠	
١٥١٧٨٢,٦٣٠	ايرادات السيارات غير المعفاه	٢٤١٠٣٠,٦٨٠	
(٨٧٥٢٨,٩٥٠)	مصروفات السيارات غير المعفاه	(١٦٥٤٣٠,٣٢٠)	(٦)
٦٤٢٥٣,٦٨٠	مجمل ربح النقل غير المعفى	٧٥٦٠٠,٣٦٠	
(٤١٩٢٦,٧٣٠)	مصروفات عموميه النقل	(٤٢٧٧٥,٣٦٠)	
(٢٤١٨٣٠,٨٥٩)	اهلاك السيارات غير المعفاه	(٢٨٧٩١٦,٠٣٩)	(٤)
(٢١٩٥٠٣,٩٠٩)	خسارة النقل غير المعفى	(٢٥٥٠٩١,٠٣٩)	
١١٠٨٧٠,٧٣٠	ايرادات نقل السيارات المعفاه	٥٧٣٢,٥٦٠	
(٩٨٢٠١,٧٠٠)	مصروفات نقل السيارات المعفاه	(٤٠٤٠,٦٤٠)	(٦)
١٢٦٦٩,٠٣٠	مجمل ربح النقل المعفى	١٦٩١,٩٢٠	
(١٩٥١٥٥,١٨٦)	اهلاك النقل المعفى	(٣١٣٠,٥٤٤)	(٤)
(١٨٢٤٨٦,١٥٦)	خسائر النقل المعفى	(١٤٣٨,٦٢٤)	
١٠٣٣٨٨,٥٠٠	صافى الارباح	١٠١٣٩٤,٧٠٣	

ثالثاً:- الايضاحات المتممه للقوائم الماليه :

حصل المحاسب على عديد من المعلومات والايضاحات الضروريه لاعداد الاقرار الضريبى للشركاء على النحو التالى :-

١- تتكون شركة التوصيه البسيطه من خمسه شركاء هم :-

ابراهيم الشاعر (متضامن) ، محمد الشاعر (متضامن) ، اشرف الشاعر (موصى) ، محمود الشاعر (موصى) ، ساميه الشاعر (موصيه) ، علما بان رأس المال موزع على الشركاء بالتساوى وجميعهم متزوجين ولايعولون ، وليس لهم اى مصدر اخر ٠

٢- تضمن بند المصروفات العموميه ما يلى :-

مرتب للشريك المتضامن ابراهيم ٢٤٠٠٠ جنيه ، ومرتب للشريك الموصى محمود الشاعر ١٨٠٠٠ جنيه ٠

- تبرعات الى جمعيات خيريه معترف بها تبلغ ٧٧١١ جنيه ٠

- ضرائب دمغه ٥٠٠٠ جنيه ، فروق ضرائب كسب عمل مدفوعه بالنيابه عن الموظفين بمقدار ٣٠٠٠ جنيه ولن يتم استردادها منهم ٠

٣- لم تتضمن المصروفات العموميه ايجار العقار الذى تشغله الشركة بسبب ماكيتها له علماً بأن ايجار المثل ٦٠٠٠ جنيه سنويا ٠

٤- تضمن بند مصروفات وفوائد بنكيه الظاهر ضمن بند المصروفات العموميه مبلغ ١٠٠٠٠ ج قيمه فوائد دائنه على ودائع بالبنوك تم عمل مقاصه بينها وبين الفوائد المدينه ٠

فى ضوء المعلومات السابقه - مطلوب اعداد الاقرار الضريبى للشركاء الخمسه ٠

أقرار الضريبه الموحده
على مجموع صافى دخل الاشخاص الطبيعين
عن السنه الضريبيه ١٩٩٧

بيانات عن الممول

اسم الممول : ابراهيم الشاعر الجنسيه : مصرى

المهنه او النشاط : شريك متضامن بشركة القمر للسياحه ،

عنوان محل الاقامه الرئيسى :...

عنوان المركز الرئيسى لمزاولة المهنه او النشاط .. ..

رقم التليفون : :...

رقم البطاقه ش/ع ....جواز سفر ....مكان صدورها..........

الحاله الاجتماعيه :

اعزب متزوج ولايعول غير متزوج ويعول متزوج ويعول

توقيع الممول

ابراهيم الشاعر

١

ايرادات النشاط التجارى والصناعى
الارباح التجاريه والصناعيه المؤيده بحسابات
عن السنه الماليه من ٩٧/١/١ حتى ١٩٩٧/١٢/٣١

الكيان القانونى للمنشأه : شركة توصيه بسيطه ،

نوع النشاط : شركة سياحه ،

مركز ادارة المنشأه : القاهرة ،

البيان		
يخصم الارباح من واقع قائمة الدخل		**١٠٣٣٨٨,٥٠٠**
أرباح النقل المعفاه من الضرائب		**١٩٥١٥٥,١٨٦**
		٢٩٨٥٤٣,٦٨٦
اولاً يضاف :-		
مبالغ لاتعتبر من التكاليف وفقا للقانون		
– مرتبات الشركاء المتضامنين والموصيين ٢٤٠٠٠+ ١٨٠٠٠	**٤٢٠٠٠**	
– التبرعات المدفوعه للجمعيه الخيريه المعترف بها (مؤقتا)	**٥٠٠٠**	**٤٧٠٠٠**
مجموع الاضافات		**٣٤٥٥٤٤**
يخصم :-		
١- مبالغ تعتبر من التكاليف ولم تدرج بحساب الارباح والخسائر طبقا للماده (٢٧) :		
– القيمه الايجاريه للعقار الذى تملكه المنشأه وتشغله	**٦٠٠٠**	
٢- الخسائر المرحلـه من سنوات سابقه طبقا لحكم الماده (٢٨) من القانون :		
١٠١٣٩٥+١٤٣٨ خسارة النقل السياحى المعفى	**١٠٢٨٣٣**	
٣-يخصم ٩٠٪ من الايرادات طبقا للماده (٢٩) من القانون		
١٠٠٠٠ج X ٩٠/١٠٠	**٩٠٠٠**	
مجموع الخصومات		**١١٧٨٣٣**
صافى الربح قبل خصم التبرعات		**٢٢٧٧١١**
١٤٨٩٦(٢٢٧٧١١x ٧/١٠٧) او ٥٠٠٠ج ايهما اقل		**٥٠٠٠**
صافى الارباح المعدله		**٢٢٧٧١١**
= نصيب الممول او الشريك مقدم الاقرار فى صافى الارباح (حسب الايضاح رقم ٧) ٦٠٣٢٢		
= يخصم الاعباء العائليه (متزوج ولا يعول) ٢٥٠٠		
٥٧٨٢٢		
الضريبه المستحقه (ايضاح رقم ٩) ١٧٧٩٣,٨		
يخصم : ضرائب مسدده عن المنبع (ايضاح ٨) ٢٣٦٥٣,٢		
الضريبه الواجب الدفع لا شيء		
وهناك رصيد مرحل للممول للاعوام التاليه:-		

ملاحظات على الحل :-

١- تم اضافة مرتبات الشركاء المتضامنين والموصيين (ابراهيم - متضامن بمبلغ ٢٤٠٠٠ ج ، محمود الشاعر - موصى ١٨٠٠٠ ج) ، وذلك لانها تعد توزيعاً للربح طبقا للقانون رقم ١٨٧ لسنه ٩٣ المعدل للقانون ١٥٧ لسنه ٨١ ، حيث لايجوز للشركاء (المتضامنين او الموصيين) ان يحسبون لانفسهم مرتبا ، حيث ان الضريبه تسرى على نتاج لرأس المال والعمل معا ، ولايعتبر مرتب هؤلاء الشركاء من التكاليف واجبة الخصم (يلاحظ تساوى الشريك المتضامن والموصى فى المعامله الضريبيه طبقا للقانون ١٨٧ لسنة ٩٣ المعدل للقانون ١٥٧ لسنه ٨١ حيث اصبح الشريك الموصى يتمتع باعفاء مقابل الاعباء العائليه كما اصبحت الضريبه تربط باسمه ، ويتعين عليه تقديم اقرار ضريبى باسمه) .

٢- اضيفت قيمة التبرعات المدفوعه للجمعيه الخيريه المعترف بها وقدرها ٥٠٠٠ ج الى صافى الربح (مؤقتا) لحين الوصول الى صافى الربح المعدل الذى بلغ ٢٢٧٧١١ ج ، فتم خصم ما يعادل ١٠٧/٧ بواقع ١٤٨٩٦ وهى اكبر من التبرعات المدفوعه ، ومن ثم يتم خصم ٥٠٠٠ ج فى حدود النسبه المصرح بها قانونا تطبيقا لنص الماده ٥/٢٧ من القانون.

٣- تم خصم مبلغ ٦٠٠٠ ج من صافى الربح عبارة عن قيمة ايجار المثل للعقار الذى تشغله المنشأه وتملكه ، وبالتالى يحق خصم ذلك الايجار طبقا لنص الماده ١/٢٧ من القانون رغما عن عدم ادراجه بحساب الارباح والخسائر للشركه لانها تكاليف ضمنيه وليست صريحه .

٤- تم خصم مبلغ ٩٠٠٠ ج من صافى الربح عباره عن ٩٠٪ من اجمالى ايرادات رؤوس الاموال المنقوله الداخله فى ممتلكات المنشأه تطبيقا لنص الماده ٢٩ من القانون .

٥- تم خصم الخسائر المرحله من السنه السابقه ومقدارها ١٠١٣٩٥ ، وقد اضيف اليها خسارة النقل السياحى فى السنه السابقه وذلك لانها منشأه سياحيه تعفى من الضرائب ومن ثم يتم فصل تلك الخساره عن خسائر الشركة ، ونفس الامر تم اتباعه عند تحديد صافى ارباح العام حيث تم اضافه خساره النقل السياحى فى العام الحالى ومقدارها ١٩٥١٥٥,١٨٦ ج الى حساب الارباح والخسائر عن العام الحالى ومقداره ١٠٣٣٨٨,٥٠٠ ج تطبيقا لنص الماده (٥) من القانون ٧٣ .

٦- تعتبر ضرائب الدمغه (ومقدارها ٥٠٠٠ج) من التكاليف واجبه الخصم محاسبيا وضريبيا تطبيقا لنص الماده ٥/٢٧ ، وكذلك فان ضرائب كسب العمل البالغه ٣٠٠٠ ج والتى سددتها الشركة نيابه عن موظفيها تعتبر من التكاليف واجبه الخصم لانها لم تصبح عبء على العاملين (وبالتالى ليست ضرائب غير مباشره فى تلك الحاله) وانما اعتبرت من قبيل المزايا النقديه للعاملين بالشركة ومن ثم تعتبر من التكاليف واجبه الخصم.

٧- تم اضافة مرتبات الشركاء المتضامنين والموصيين الى الوعاء الضريبى ، الا انه يتعين عند تحديد نصيب كل شريك فى الارباح (سواء ابراهيم او محمود) اضافه تلك المبالغ مره اخرى باعتبارها توزيعا للارباح ، ثم يتم توزيع الارباح بنسب رأس المال (اى بالتساوى) على النحو التالى:

صافى الارباح المعدله ٢٢٢٧١١

توزيع صافى الارباح المعدله : تتم بالتساوى حسب توزيع رأس المال بين الشركاء ٠

	جمله	ابراهيم متضامن	محمد متضامن	اشرف موصي	محمود موصي	ساميه موصيه
مرتبـــات	٤٢٠٠٠	٢٤٠٠٠	----	----	١٨٠٠٠	----
بقى الارباح بالتساوى	١٨٠٧١١	٣٦٣٢٢	٣٦٣٢٢	٣٦٣٢٢	٣٦٣٢٢	٣٦٣٢٢
	٢٢٢٧١١	٦٠٣٢٢	٣٦٣٢٢	٣٦٣٢٢	٥٤٣٢٢	٣٦٣٢٢

٨- تم حساب ضرائب المنبع على أساس الفرق بين رصيد اول المـده ورصيد اخر المده على اعتبار عدم وجود اى تسويات مـن اقرار العـام السـابق لتحقـق صـافى خسـائر والتـى بلغـت ١١٨٢٦٦ ج (٢٩٠٦١٥ - ١٧٢٣٤٩)ويتـم توزيعها على الشركاء بالتسـاوى (اى حصـه كـل شـريك فـى ضرائـب المنبـع خلال الفترة (١١٨٢٦٦ ÷ ٥) = ٢٣٦٥٣,٢) ٠

٩- يتم احتساب الضريبه طبقا للماده (٩٠) من القانون والمعدله علـى النحـو التالى :-

<u>**الشريحه الاولى :**</u> حتى ٢٥٠٠x ٢٠ ٪ = ٥٠٠ ج

<u>**الشريحه الثانيه :**</u> اكثر من ٢٥٠٠ ج حتى ٧٠٠٠ x ٢٧٪ = ١٢١٥ ج

<u>**الشريحه الثالثه :**</u> اكثر من ٧٠٠٠ ج حتى ١٦٠٠٠ x ٣٥٪ = ٣١٥٠ ج

البـاقـــــى : اكثر من ١٦٠٠٠ ٤٠ ٪

الباقى : ٣٢٣٢٢ x ١٠٠/٤٠ = <u>١٢٩٢٨,٨</u> ج

(٥٧٨٢٢ - ٢٥٥٠٠) = ١٧٧٩٣,٨ ج



إعداد الإقرار الضريبى

لشركات الأموال السياحية

الفصل الثالث

إعداد الإقرار الضريبى
لشركات الأموال السياحية

مقدمـــه

بوجه عام تهتـم كافـة الـدول بتشـجيع شـركات الأمـوال ولا سـيما شـركات المسـاهمة – حيـث أنهـا تقـوم بـدور هـام وفعـال فـــى خطـط التنميـة وتوجيـه إستثماراتها فى كافة الجوانب الهامة التــى تحتاجهـا الـدول ، ومـن ثـم فعـادة مـا تتميز تلك الشركات بحوافز وإعفاءات ضريبية ومعاملة ضريبية خاصـة ، وقـد عمل المشرع الضريبى المصرى على تحقيق ذلك حيث أفرد لهـا كتابـاً مستقلاً فى قانون الضرائب علــى الدخـل الصـادر بالقـانون ١٥٧ لسـنة ١٩٨١ المعـدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ضمنه نطاقاً قانونيا متكاملاً لشركات الأموال أطلـق عليه الضريبة على أرباح شركات الأموال .

وتتميز تلك الضريبة بأنها مباشرة تسرى على أرباح الأشخاص الإعتباريـة – شركات الأموال ، كما أنها ضريبة سنوية تسرى علـى الأربـاح التـى تتحقـق خلال سنة كاملة [1] ، كما أنها ضريبة إقليمية حيث تفرض على صافى الأرباح

---

[1] الأصل أن تكون السنة الضريبية متمشية مع السنة الميلادية ، أى تبدأ فى أول يناير وتنتهى فى ٣١ ديسمبر من كل عام ، الا أن المشرع قد أجاز أن تكون تلك السنة متداخلة بين سنتين ميلاديتين وفقاً لمقتضيات النشاط الذى تزاوله المنشأة ، على سبيل المثال ففى نشاط السياحة عادة ما يبدأ الموسم السياحى فى شهر سبتمبر ولذلك فقد تتخذ شركات الأموال السياحية سنة ضريبية تبدأ من أول سبتمبر وتنتهى أخر أغسطس العام التالى .

التى تحققها الأشخاص الإعتبارية على أنشطتها داخل مصر بغض النظر عن موطن أو جنسية أصحابها ، حيث أن المادة (١١١) تنص على فرض الضريبة السنوية على صافى الأرباح الكلية لشركات الأموال المشتغلة فى مصر أياً كان الغرض منها بما فى ذلك الأرباح الناتجة عن مباشرة نشاط فى الخارج ما لم يكن متخذاً شكل منشأة مستقلة .

تطبيقاً لذلك فإذا أتخذت شركات السياحة شكل شركات الأموال (شركة مساهمة ، شركة ذات مسئولية محدودة ، شركة توصية بالأسهم) فإنها تعامل ضريبياً طبقاً للمادة (١١١) من القانون للضريبة على أرباح شركات الأموال ، وذلك بسعر نسبى **Proportional rate** يبلغ ٤٠٪ من صافى الأرباح الكلية السنوية لشركة السياحة .

يهتم هذا الفصل بصفة رئيسية بإعداد الإقرارات الضريبية لشركات السياحة المتخذة شكل شركة أموال ، وفى سبيل تحقيق ذلك الهدف يتم تقسيم هذا الفصل الى الموضوعات التالية :-

١/٣ الجوانب القانونية للإقرارات الضريبية لشركات الأموال السياحية .

٢/٣ النظام المحاسبى لشركات الأموال السياحية (نماذج المستندات والسجلات والقوائم المالية) .

٣/٣ وعاء الضريبة على أرباح شركات الأموال السياحية .

١/٣ الجوانب القانونية للإقرارات الضريبية لشركات الأموال السياحية :-

مقدمـــه

ألزم المشرع فى القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ المعدل للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ الجهات الخاضعة للضريبة على أرباح شركات الأموال المحددة فى المادة (١١١) من القانون بأن تقدم الى مأمورية الضرائب المختصة إقراراً ضريبياً خلال مدة معينة الى مأمورية الضرائب المختصة على النحو التالى:-

أ- شركات الأموال الخاضعة للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ أو أية قوانين أخرى وغيرها من الأشخاص الإعتبارية الأخرى فيما عدا شركات الأشخاص ، والبنوك والشركات والمنشآت الأجنبية التى تعمل فى مصر ، يتعين عليها أن تقدم الى مأمورية الضرائب خلال ٣٠ يوم من تاريخ إقرار الجمعية العامة للحساب السنوى أو خلال ٣٠ يوم من التاريخ المحدد فى نظام الشركة لتصديق الجمعية العامة عليه مبيناً فيه مقدار أرباحها أو خسائرها حسب الأحوال ، على أن تؤدى الضريبة من واقعه فى الميعاد المحدد لتقديمه .

ب-بنوك وشركات ووحدات القطاع العام ، والهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الإعتبارية العامة بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة (باستثناء مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع) .. يتعين عليها أن تقدم خلال ٣٠ يوم من تاريخ انتهاء الأجل المحدد قانوناً لتقديم ميزانياتها إقراراً مؤقتاً من واقع دفاترها بنتيجة عملياتها ربحاً أو خسارة ، وتؤدى الضريبة من واقع الإقرار فى ذلك الميعاد المحدد لتقديمه ، كما أن عليها تقديم الإقرار النهائى وأداء فرق الضريبة المستحقة خلال ٣٠ يوم من تاريخ

اعتماد ميزانياتها ، كما قد يكون لها استرداد ما أدته بالزيادة عما استحق عليه طبقاً لإقرارها النهائي .

تأسيساً على ذلك يتعين على الشركات السياحية التى تتخذ شكل شركة الأموال أن تتقدم الى مأمورية الضرائب المختصة باقراراً ضريبياً طبقاً للبند (أ) الموضح بعاليه . وتحقيقاً لذلك فسوف يتناول ذلك الجزء الجوانب القانونية للإقرار الضريبى الذى يتعين تقديمه من قبل شركات الأموال السياحية ، حيث يتم تناول الموضوعات التالية :-

٣/١/١ ميعاد تقديم شركات الأموال السياحية لإقرارها الضريبى .

٣/١/٢ عقوبة عدم تقديم الإقرار وأداء الضريبة فى الميعاد القانونى المحدد .

٣/١/٣ مكونات الإقرار الضريبى .

٣/١/٤ مرفقات الإقرار الضريبى .

٣/١/٥ المأمورية المختصة .

٣/١/١ ميعاد تقديم شركات الأموال السياحية لإقرارها الضريبى :-

لم يحدد المشرع الضريبى ميعاداً محـدداً لتقديم شركات الأموال إقرارها الضريبى الى المأمورية المختصة مثلما فعل بالنسبة للإقرارات الضريبية التى يقدمها الشـركاء (المتضـامنين أو الموصيـن) فـى شـركات الأشـخاص - والمحددة أساساً قبل أول إبريل من كل عـام ، ويرجـع السبب فـى عدم تحديد تاريخ معين الى وجود اختلاف فى بدء نشاط كل شركة وبداية السنة المالية والضريبية لها .

حيث أشارت المادة (١٢١) الى المواعيد الخاصة بتقديم الإقرار الضريبى ، والذى يتضح منها أن شركات الأموال السـياحية يتعين عليهـا تقديـم إقرارهـا الضريبى على النحو التالى :-

أ- خـلال ثلاثين يوم من تـاريخ اقرار الجمعية العامـة للحسـابات الختامية والميزانية .

أو ب- خلال ثلاثين يوم من تاريخ من هذا التـاريخ المحدد فـى نظـام الشـركة الأساسى لتصديق الجمعية العامة على الحسابات الختامية .

مثال :-

ينص النظام الأساسى لأحد شركات المساهمة السياحية على انعقاد الجمعية العامة فى موعد أقصاه ٦ شهور من تاريخ انتهاء السنة المالية للشركة ، فإذا كـانت القوائم المالية يتم اقفالها فى ٣١ ديسمبر من كل عام - المطلوب تحديد ميعاد تقديم الإقرار الضريبى لعام ١٩٩٦ للشركة السياحية فى الحالتين التاليتين:-

أ- فى حالة انعقاد الجمعية العامة فى أول مايو ١٩٩٧ .

ب- فى حالة انعقاد الجمعية العامة فى ١٩٩٧/٦/٢٩ .

فى ظل الحالة الأولى يتعين على الشركة تقديم إقرارها الضريبى لعام ١٩٩٦ خلال مدة أقصاها أخر يونيو ١٩٩٧ . أما فى ظل الحالة الثانية فيتعين تقديم الإقرار الضريبى لعام ١٩٩٦ خلال الثلاثين يوماً التالية لذلك التاريخ – باعتبار أنه أخر ميعاد حدده القانون النظامى للشركة لإجتماع الجمعية العامة للتصديق على القوائم المالية لتلك الشركة السياحية .

٢/١/٣ عقوبة عدم تقديم الإقرار وأداء الضريبة فى الميعاد القانونى المحدد :-

يتعين على شركة السياحة التى تتخذ شكل شركة الأموال أن تؤدى الضريبة من واقع الإقرار فى الميعاد المحدد لتقديمه ، وفى حالة عدم أداؤها فى الميعاد القانونى ، يكون لمصلحة الضرائب الحق فى توقيع حجز تنفيذى بقيمة ما يكون مستحقاً من الضرائب من واقع الإقرار المقدم من الشركة دون حاجة الى إصدار ورد تنبيه بذلك ، حيث يكون إقرارها فى تلك الحالة سند التنفيذ طبقاً لما نصت عليه المادة ١٦٦ من قانون الضريبة على الدخل .

أما إذا لم تقم الشركة السياحية بتقديم الإقرار فى الميعاد المحدد لتقديمه ، فان الشركة تلتزم بسداد مبلغ إضافى يعادل ٢٠٪ من الضريبة المستحقة من واقع الربط النهائى ، وقد يخفض ذلك المبلغ الى النصف فى حالة الإتفاق بين شركة الأموال ومصلحة الضرائب دون الإحالة الى لجنة الطعن .

٣/١/٣ مكونات الإقرار الضريبى :-

عادة ما تقوم شركة السياحة المتخذة شكل شركة الأموال بتقديم إقرارها الضريبى السنوى على النموذج رقم (١٤) ضرائب شركات أموال (أو على أى ورقة مشتملة على البيانات الواردة فيها) تطبيقاً لنص المادة (٥٩) من اللائحة التنفيذية للقانون ،

ويكون تقديم الإقرار الى المأمورية المختصة أما بتسليمه مقابل إيصال أو إرساله بكتاب موصى عليه بعلم الوصول .

وفيما يلى النموذج العام النمطى لذلك النموذج :-

مأمورية ضرائب الشركات المساهمة

رقم الملف الضريبى ....

إقرار عن أرباح شركات الأموال (المؤيدة بحسابات)

عن نتيجة الأعمال فى المدة من / / الى / /

اسم الشركة أو المنشأة :- ....

نوع المنشأة : شركة مساهمة ، توصية بسيطة ، ذات مسئولية محدودة .

نوع النشاط :- ....

عنوان مركز الإدارة :- ....

بيان بالفروع

مسلسل	عنوان المكان	الغرض المستعمل فيه المكان	اسم المالك

نتيجة أعمال السنة المالية فى / / الى / /

الأرباح من واقع حساب الأرباح والخسائر (مرفق رقم .....)		×××
أولاً :- يضاف إليها مبالغ لا تعتبر تكاليف من وجهة نظر الضرائب		
١- احتياطيات .	××	
٢- استهلاكات زائدة .	××	
٣- تبرعات لا تجيزها المادة (١١٤) من القانون .	××	
٤- مكافآت أعضاء مجلس الإدارة غير الخاضعة لإحدى الضرائب النوعية أو المعفاة منها .	××	

البيان	جزئى	كلى
٥- مكافآت للعاملين يزيد مجموعها عن مرتب ثلاثة شهور .	xx	
مجموع الإضافات		xx
الجملة		xxx
ثانياً :- يخصم منها		
أ- طبقاً للمادة (١١٤)		
١- ديون معدومة خصمت من الإحتياطى .	xx	
٢- تعويضات ترك خدمة دفعت فى سنة المحاسبة وخصمت من الإحتياطى .	xx	
٣- فروق الإستهلاكات العادية والإضافية للآلات والمعدات الجديدة .	xx	
٤- القيمة الإيجارية للعقارات المملوكة للمنشأة وتشغلها .	xx	
٥- أقساط التأمين الإجتماعى لصالح العاملين .	xx	
٦- الخدمات المحددة بالمادة (١١٤) .	xx	
٧- الضرائب التى تدفعها المنشأة عدا الضريبة على أرباح شركات الأموال .	xx	
٩- الأرباح التى تلتزم الشركة بتوزيعها نقداً على العاملين طبقاً للقوانين .	xx	
٩- مقابل الحضور الذى يدفع للمساهمين بمناسبة انعقاد الجمعية العامة .	xx	
ب- طبقاً للمادة ١١٥ من القانون		
١٠- خسائر مرحلة من سنوات سابقة .	xx	
جـ- طبقاً للمادة ١١٨ من القانون		
٩٠٪ من إيرادات رؤوس الأموال المنقولة والمملوكة للمنشأة .	xx	
٩٠٪ من إيرادات العقارات المملوكة للمنشأة .	xx	
ء- طبقاً للبنود ١ ، ٢ ، ٣ ، ٤ من المادة (١٢٠) من القانون		
١- نسبة من راس مال الشركات المساهمة المقيدة فى سوق الأوراق المالية	xx	
٢- الأرباح الناتجة من إدماج الشركة فى شركة أخرى أو أكثر .	xx	
٣- ما تنتجه أسهم أو حصص الشركات أو الجهات المنصوص عليها فى المادة (١١١) فى تأسيس شركة مساهمة أخرى .	xx	
٤- الأرباح التى توزعها شركات المساهمة المصرية التى يكون الغرض منها استثمار أموالها فى الأسهم والسندات .	xx	
مجموع الخصومات		xxx
الأرباح التى يستحق عليها الضريبة		xxx

اعتماد المحاسب القانونى

توقيع عضو مجلس الإدارة (أو المدير)

....

رقم القيد فى سجل المحاسبين والمراجعين

تحريراً فى / /

٤/١/٣ مرفقات الإقرار الضريبى لشركات الأموال السياحية :-

حددت المادة (٥٩) من اللائحة التنفيذية للقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ المعدل للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ مرفقات الإقرار الضريبى على النحو التالى :-

١- الإستمارة رقم (٥) إحصاء شركات (والذى يفصل بعد ذلك ويرسل الى المراقبة العامة للنشاط والإحصاء) . وتتضمن عدة بنود أبرزها رأس المال المدفوع ، وبيانات عن المبيعات والمشتريات ومجمل الربح وصافى الربح أو الخسارة الدفترية ، وصافى الربح أو الخسارة الضريبية ، والضريبة المستحقة ، والضريبة المسددة مع الإقرار .

٢- الميزانية العمومية أو قائمة المركز المالى .

٣- صورة من حساب التشغيل أو المتاجرة (أو الإستغلال) .

٤- صورة من حساب الأرباح والخسائر .

٥- كشف بيان الإستهلاكات العادية .

٦- كشف بيان الإستهلاك الإضافى للمعدات والآلات الجديدة مع بيان تاريخ وقيمة شرائها .

٧- كشف بيان بتفاصيل المصروفات الواردة بحساب الأرباح والخسائر .

٨- كشف بالأصول الرأسمالية التى استخدم ثمن بيعها أو قيمة التعويضات المدفوعة عن هلاكها أو الإستيلاء عليها بالكامل فى شراء أصول رأسمالية جديدة .[1]

---

[1] حيث يتعين بيان تاريخ قبض ثمن البيع أو التعويض عن الهلاك أو الإستيلاء وقيمتها المدفوعة فى تاريخ البيع أو التعويض أو الهلاك أو الإستيلاء وقيمة الأرباح الرأسمالية المحققة وتاريخ شراء الأصول الرأسمالية الجديدة وقيمتها .

٩-كشف بيان ما دفع لأعضاء مجلس الإدارة أو المديرين أعضاء مجلس الرقابة من مرتبات ومكافآت وأجور وبدلات حضور وطبيعة عمل ومزايا نقدية وعينية وغيرها من البدلات والهبات الأخرى على اختلاف أنواعها ومقدار الضريبة المسددة عنها ونوعها .

١٠-بيان بمقابل الحضور الذى دفع للمساهمين بمناسبة إنعقاد الجمعية العامة.

١١-بيان بعدد وقيمة الأسهم المقيدة بسوق الأوراق المالية وتاريخ قيدها .

ويجب أن توقع تلك المستندات والأوراق من رئيس أو عضو مجلس الإدارة المنتدب أو المدير بحسب الأحوال وكذلك من المحاسب الذى إعتمد الإقرار ، حيث إشترط المشرع إعتماد الإقرار من أحد المحاسبين المقيدين طبقاً لأحكام القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ - بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة ، ويعتبر إعتماد المحاسبين القانونيين الإقرار الضريبى بمثابة إقرار منه بأن صافى الربح الخاضع للضريبة (أو الخسارة) قد حسب طبقاً لأصول ومبادئ المحاسبة والمراجعة السليمة المتعارف عليها ومتفقاً مع أحكام قانون الضرائب على الدخل .

وفى حالة وجود أية مخالفات لأحكام القانون ، يجب أن يشتمل التقرير على بيان تلك المخالفات ، كما يجب أن يوضح المحاسب على الإقرار أو أية ورقة منفصلة ترفق بالإقرار البيانات التالية :-

١.ما إذا كان قد حصل على المعلومات والإيضاحات التى يرى ضرورتها لأداء مهمته على وجه مرضى .

٢.ما إذا كان من رأيه أن الشركة تمسك دفاتر منتظمة .

٣.فى حالة وجود فروع للشركة لم يتمكن من زيارتها عليه أن يوضح ما إذا كان قد اطلع على ملخصات وافية عن نشاط تلك الفروع .

٤. بالنسبة للشركات الصناعية يجب أن يوضح ما إذا كانت تمسك حسابات تكاليف ثبت له انتظامها .

٥. أن بضاعة الجرد قومت بسعر التكلفة مع بيان مستقل بالأصناف التى تم تقييمها على أساس أخر غير سعر التكلفة وإيضاح فروق التقييم وأسبابه .

٦. الإشارة الى أى تقرير له إتصال بالميزانية وحساب الأرباح والخسائر ونظم الدفاتر وغير ذلك ويكون قد قدمه منفصلاً عن تقرير الميزانية مع إرفاق صورة من ذلك التقرير .

٥/١/٣ المأمورية المختصة :-

أوضحت المادة (٥٧) من اللائحة التنفيذية المقصود بالمأمورية المختصة ، حيث جاء بها ما نصه :-

يقصد بالمأمورية المختصة فى تطبيق أحكام تلك الضريبة التى يتبعها المركز الرئيسى لإحدى المنشآت أو الشركات أو الجهات المنصوص عليها فى المادة (١١١) من القانون ، وذلك على النحو التالى :-

١. مأمورية ضرائب الشركات المساهمة بالقاهرة بالنسبة لجميع المحافظات فيما عدا محافظات الإسكندرية والبحيرة ومطروح فيكون الإختصاص هنا لمأمورية ضرائب الشركات المساهمة بالإسكندرية .[1]

---

[1] أما إذا كانت الشركة كائنة فى إحدى المدن العمرانية الجديدة المنشأة طبقاً للقانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ تكون المأمورية المختصة هى مأمورية الضرائب القائمة أو التى تقوم فى المدينة الجديدة أو التى يصدر بتحديدها قرار من رئيس مصلحة الضرائب .

٢. بالنسبة لشركات الأموال الخاضعة لقانون الإستثمار تكون المأمورية المختصة هى مأمورية ضرائب الإستثمار بالقاهرة بالنسبة لجميع المحافظات فيما عدا ما نصت عليه فى البند السابق .

٣. بالنسبة للأشخاص الإعتبارية العامة الإقليمية التى تمارس نشاط خاضع للضريبة على أرباح شركات الأموال ويقع مركزها الرئيسى فى غير محافظتى القاهرة والإسكندرية تكون المأمورية المختصة هى المأمورية التى يقع المركز الرئيسى للجهة فى نطاقها .

٢/٣ النظام المحاسبى لشركات الأموال السياحية (الدورة المستندية والسجلات والقوائم المالية)

مقدمــه

تتبع أهمية المحاسبة من أنهـا تعبر عن نظـام معلومـات متكـامل يهتـم بتحديـد وقياس الأحداث الإقتصادية المالية لتنظيمات الأعمال بهدف توصيل نتـائج القيـاس الى المستفيدين بغرض إتخاذ القرار من هنا يتضح أن المحاسبة تمر بثلاثة مراحل رئيسية أولها مرحلة تسجيل البيانات أو المدخلات **Input data** أو ما تعرف بتحديد وتسـجيل الأحـداث الماليــة المرتبطــة بالشــركة ، وثانيهـا مرحلــة القيــاس **Measurement** حيث تستخدم وحـدات قيـاس معينـة أهمهـا الوحـدات النقدية على سبيل المثال ، حيث يتم ترجمة الأحداث الإقتصادية فى صورة أرقام يمكن إدخالها فى النظم المحاسبية للشركة سواء أكانت يدوية أو ألية ، وثالثها مرحلـة التقريـر أو التوصيل **Communicating** حيث يتم إخراج المعلومـات الملائمـة وتوصيلها الـى المستفيدين منها ، بعبارة أخرى يتم تحويل البيانات من لغة المحاسـبة **Accounting Language** الى لغة المستفيد العادى **User Language** .

يهتـم هـذا الجـزء بصفـة رئيسـية بإسـتعراض النظـام المحاسـبى لشـركات الأموال السياحية ، حيث يتـم دراسـة المسـتندات والدفـاتر المرتبطـة بالشـركات السياحية ، كما سيتم دراسة الأسس المرتبطـة بـإعداد القوائـم الماليـة للشـركات السياحية والنماذج العامة لتلك القوائم طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

وتحقيقاً لأهداف ذلك الجزء يتم تقسيمه الى الموضوعات التالية :-

١/٢/٣ المجموعة المستندية والدفترية للشركات السياحية التى تتخذ شكل شركة الأموال .

٢/٢/٣ نماذج القوائم المالية وأسس إعدادها للشركات السياحية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

٣/٢/١ المجموعة المستندية والدفترية للشركات السياحية التى تتخذ شكل شركات الأموال

يعتمد النظام المحاسبى لشركات الأموال ما يلى :-[١]

١- الحاجة للتسجيل حتى يمكن التقرير .

حيث مع إنفصال الملكية وضعت إدارة الشركة فى موضع المؤتمن على أموال قاعدة واسعة من المستثمرين والمساهمين ، ومن ثم فإن النظام المحاسبى للشركة يجب أن يكون فى وضع يسمح بمتابعة مختلف الأنشطة المالية والإدارية للشركة ، حتى يمكن إنتاج التقارير التى توضح مدى الوفاء بالمسئولية **Accountability** .

٢- الحاجة للمراجعة حتى يمكن التحقق والإعتماد

حيث تنص أغلب التشريعات على وجود مراقب حسابات للشركة يتم تعيينه عن طريق الجمعية العامة للشركة وتحدد أتعابه ويقوم مراقب الحسابات بوصفه وكيلاً عن المساهمين بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية للشركة وأنظمتها المحاسبية كما يقوم بأعمال المراجعة اللازمة ، ويجب ضمان الحياد للمراقب عند أدائه لعمله ، بحيث لا يقع تحت تأثير الإدارة بأى شكل أو صورة ، وبعد أن ينتهى مراقب الحسابات من عمله يقدم تقريراً بذلك للجمعية العامة ، ويسأل المراقب فى تقريره بوصفه وكيلاً للمساهمين .

وقد شاع إستخدام مصطلح المبادئ المحاسبية المقبولة أو المتعارف عليها فى تقارير مراقبى الحسابات فى شركات الأموال **Generally Accepted Principles Accounting (GAAP) for Corpoation**.[٢]

---

[١] يراجع بالتفصيل :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضرائب المباشرة - الضريبة على أرباح شركات الأموال ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٣ ، ص ١٤-٢١ .

[٢] طبقاً للقرار الوزارى رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ يتعين استبدال ذلك المصطلح فى تقارير مراقبى الحسابات بمصطلح معايير المحاسبة المصرية ، لمزيد من التفصيل يراجع :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، الإفصاح فى التقارير المالية للشركات المساهمة ودور مراقب الحسابات فى ضوء معايير المحاسبة المصرية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٨ .

٣- الحاجة للتفسير والترجمة حتى يمكن الفهم

لا شك أن تحليل وترجمة البيانات التى تحتويها القوائم المالية التى تنشرها شركات الأموال تحتاج الى مجهود كبير لتفهم طبيعة تلك القوائم ، ولم تعد القوائم المالية تقتصر على الميزانية وحساب الأرباح والخسائر بل ظهرت قوائم وبيانات منشورة لتحقيق أهداف الترجمة والفهم **Interpretation** ، ومن أمثلة ذلك قائمة التغيرات في صافى رأس المال العامل وقائمة التدفقات النقدية ، بجانب تقرير مجلس الإدارة وتقرير مراقب الحسابات . من هنا يتضح أهمية المعلومات الناتجة من النظام المحاسبى لشركات الأموال .

ولا شك أن المجموعة المستندية والدفترية لشركات السياحة التى تتخذ شكل شركات الأشخاص لا تختلف كثيرا عن ذات المجموعة المستندية والدفترية لشركات السياحة التى تتخذ شكل شركات الأموال ، وبالتالى تطبق نفس الدورة المستندية والمجموعة الدفترية السابق بيانها . [1]

الا أن هناك دفاتر قانونية يجب إمساكها عن طريق شركات الأموال السياحية غير موجودة فى شركات الأشخاص السياحية وهى :-

١- دفتر اجتماعات مجلس الإدارة :-

ويسجل فيه اجتماعات مجلس الإدارة الدورية ، وذلك عقب كل اجتماع مباشرة من حيث ما ورد بالجلسة من جدول أعمال ومناقشات ، وما تم التوصل إليه من قرارات وتوصيات .

---

[1] لمزيد من التفصيل يراجع البند ٢/٣ من الفصل الثانى .

٢- دفتر محاضر اجتماعات الجمعية العامة العادية أو غير العادية :-

ويسجل فيه محاضر اجتماعات الجمعية العامة سواء العادية أو غير العادية دورياً عقب كل اجتماع مباشرة من حيث ما ورد بالجلسة من جدول أعمال ومناقشات ، وما تم التوصل إليه من قرارات وتوصيات .

٣- سجل الأسهم :-

ويستخدم سجل الأسهم لتسجيل عدد الأسهم المملوكة لكل مساهم فى بداية تأسيس الشركة ، كما يتم تسجيل أية تغيرات فى الأسهم بالتفصيل نتيجة عمليات البيع أو التنازل .

٢/٢/٣ نماذج القوائم المالية وأسس اعدادها للشركات السياحية طبقاً لمعايير المحاسبة

واكبت النهضة التى تعيشها مصر فى مجالات التنمية الإقتصادية والإجتماعية نهضة أخرى مماثلة فى مجال الإفصاح المحاسبى لأغراض تطوير سوق المال وتشجيع وجذب الإستثمار ، وفى ضوء ذلك صدرت معايير المحاسبة المصرية بالقرار الوزارى رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ ، وبمقتضى ذلك يتم إعداد القوائم المالية لشركات المساهمة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

وقد تم إصدار عدد عشرين معياراً محاسبياً وفقاً لأحدث المعايير المحاسبية الدولية ، وبما لا يتعارض مع أحكام القوانين والقرارات التى تلتزم بتطبيقها شركات الأموال الخاضعة لأحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته ، والقانون رقم (٩٥) لسنة ١٩٩٢ وتعديلاته .[1]

---

[1] لمزيد من التفصيل يمكن للقارئ الرجوع الى :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، الإفصاح فى التقارير المالية للشركات المساهمة ، ودور واجراءات مراقب الحسابات وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٨ .
- د . أمين السيد أحمد لطفى ، مشاكل القياس والتقييم المحاسبى ، ودور واجراءات مراقب الحسابات طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٨ .

وقد نص القرار الوزارى رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ فى مادته الأولى بأنه يتم إعداد التقارير عن نشاط شركات الأموال ونتائج أعمالها والقوائم المالية لها وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ونماذج القوائم المالية الواردة بالملحق رقم (٣) ، كما يتم مراجعة حسابات شركات الأموال وفقاً لقواعد المراجعة الدولية.

كذلك فقد تضمنت المادة الثانية من ذلك القرار بأنه يستبدل بالملحق رقم (٣) المرافق للائحة التنفيذية للقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ الملحق المرافق رقم (٣) ، أيضاً فقد تضمنت المادة الثالثة من ذات القرار بأنه يلغى الملحق رقم (٤) المرافق للائحة التنفيذية للقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ويعمل بالملحق رقم (٣) المشار إليه فى المادة السابقة .

وفيما يلى أسس إعداد القوائم المالية ونماذجها لشركات السياحة التى تتخذ شكل شركات الأموال .

١- نموذج وأسس إعداد قائمة المركز المالى لشركات السياحة .
٢- نموذج وأسس إعداد قائمة الدخل لشركات السياحة .
٣- نموذج وأسس إعداد قائمة التدفقات النقدية لشركات السياحة .
٤- نموذج وأسس إعداد الإيضاحات المتممة للقوائم المالية لشركات السياحة .

٣/٨ أسس أعداد القوائم المالية لشركات السياحة :

غنى عن القول فأنه تطبيقاً لمعايير المحاسبة المصرية (الدولية) يتعين أن تقوم شركة السياحة بضرورة أعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية مع أهمية عرضها طبقاً للترتيب التالى :-

١- قائمة المركز المالى .
٢-قائمة الدخل .

٣-قائمة التدفقات النقدية .

٤-الأيضاحات المتممة للقوائم المالية .

و فيما يلى الأسس و المتطلبات العامة لأعداد تلك القوائم و الأيضاحات المتممة لهاوالنماذج العامة لها تطبيقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

١/٣/٨ النموذج العام لقائمة المركز المالى وأسس عرضها:-

فيما يلى النموذج العام لقائمة المركز المالى :-

الصافى	مجمع الأهلاك	التكلفة		رقم الأيضاح	سنة المقارنة
			الأصول طويلة الأجل		
			الأصول الثابتة		
xx	x	xxx	مبانى و إنشاءات		
xx	x	xxx	ألات و معدات و أجهزة		
xx	x	xxx	وسائل نقل و انتقال		
xx	x	xxx	عدد و أدوات		
xx	x	xxx	أثاث و تجهيزات		
xxx					
			منشأت فندقية و سياحية		
xx	x	xxx	فنادق و قرى سياحية		
xx	x	xxx	فنادق عائمة و مراكب نيلية		
xx	x	xxx	سيارات نقل سياحى		
xxx					
xxx			**أجمالى الأصول الثابتة**		
			مشروعات تحت التنفيذ		
	xx		تكوين سلعى		
	xx		انفاق استثمارى		
xx					
			الأصول طويلة الأجل الأخرى		
	xx		استثمارات طويلة الأجل فى شركات تابعة و شقيقة		

البيان					
شهرة المحل		xx			
مصروفات التأسيس		xx	xxx		
مجموع الأصول طويلة الأجل			xxx		
الأصول المتداولة					
المخزون					
خامات	xx				
قطع غيار	xx	xx			
المدينون					
عملاء سياحة (بعد خصم المخصص البالغ قيمته ....)	xx				
عملاء نقل سياحى (بعد خصم المخصص البالغ قيمته ....)	xx				
حسابات مدينة لأعضاء مجلس الأدارة و المديرين	xx				
حسابات مدينة أخرى (ضرائب منبع)	xx	xxx			
استثمارات متداولة فى اوراق مالية بعد خصم المخصص البالغ قيمته ....)		xx			
النقدية					
ودائع لأجل بالبنوك	xx				
حسابات جارية بالبنوك	xx				
نقدية بالخزينة	xx	xx			
مجموع الأصول المتداولة			xxx		
الألتزامات المتداولة					
المخصصات					
مخصص ضرائب متنازع عليها	xx				
مخصص مطالبات و منازعات	xx	xx			
البنوك الدائنة					
بنك سحب على المكشوف		xx			
الدائنون					
شركات طيران	xx				
فنادق	xx				
حسابات دائنة مستحقة لشركات تابعة و شقيقة	xx				

دائنو توزيعات	xx				
حسابات دائنة أعضاء مجلس الأدارة و المديرين	xx				
حسابات دائنة أخرى (مصلحة الضرائب ، هيئة التأمينات .....)	xx	xx			
مجموع الألتزامات(الخصوم) المتداولة			xxx		
رأس المال العامل			xx		
اجمالى الأستثمار			xxx		
مصادر تمويل الأستثمار					
حقوق المساهمين					
رأس المال المصدر و المكتتب فيه	xxx				
يخصم					
مبالغ غير مسددة	xx				
رأس المال المدفوع		xx			
الأحتياطيات (تذكر تفصيلا)		xx			
ارباح (او خسائر) مرحلة		xx			
اجمالى حقوق المساهمين			xxx		
الألتزامات طويلة الأجل					
قروض من البنوك		xx			
قروض سندات		xx			
قروض من شركات تابعة أو شقيقة		xx			
			xxx		
اجمالى تمويل رأس المال العامل و الأصول طويلة الأجل			xxx		

الأيضاحات المرفقة تعتبر جزء لا يتجزأ من تلك القوائم و تقرأ معها و يتم الأفصاح عن تفاصيل كل حساب بالأيضاحات المتممة للقوائم المالية وفقا لمتطلبات الأفصاح الواردة بمعايير المحاسبة المصرية .

تقرير مراقب الحسابات مرفق .

رئيس مجلس الأدارة

من خلال عرض قائمة المركز المالى يتضح أسس العرض بها على النحو التالى :-

١-يجب أن تتضمن قائمة المركز المالى لشركات السياحة مجموعات الأصول و الألتزامات و حقوق الملكية فى صورة قائمة من جانب واحد - و هو التبويب الحديث له - الأمر الذى يوفر مزايا كبيرة لقارئ و مستخدم القوائم المالية مقارنة بالتبويب التقليدى الذى يعتمد على أعداد تلك القائمة من جانبين.

٢-يجب أن يتم وصف مجموعات الأصول و الألتزامات و حقوق الملكية بشكل صحيح حسب معايير المحاسبة المصرية - و لا يجوز اجراء المقاصة بين بنود الأصول و الألتزامات .

٣-تبرز المجموعات التالية للأصول والألتزامات و حقوق الملكية حسب الترتيب التالى فى صلب قائمة المركز المالى :-

المجموعة الأولى : الأصول طويلة الأجل :

و تنقسم الى ثلاثة مجموعات فرعية هى :-

أ- **الأصول الثابتة** : (الأراضى، المبانى ، الألات ، وسائل النقل و الأنتقال ، عدد و ادوات ، أثاث و تجهيزات) .

ب- **مشروعات تحت التنفيذ** : (تكوين سلعى ، انفاق رأسمالى) .

جـ- **الأصول طويلة الأجل الأخرى** : و تتضمن (أستثمارات طويلة الأجل ، شهرة المحل،أصول غير ملموسة { كبراءات الأختراع و العلامات التجارية }) .

المجموعة الثانية : الأصول المتداولة : و تتضمن اربعة مجموعات فرعية هى:-

أ- **المخزون** : بكافة أنواعه .

ب- **المدينون** : (عملاء ، أ.قبض،حسابات مدينة لدى شركات قابضة أو تابعة ، حسابات مدينة أخرى) .

ج- **أستثمارات متداولة فى أوراق مالية .**

د- **نقدية** : (ودائع لأجل بالبنوك ، حسابات جارية بالبنوك ، نقدية بالخزينة) .

٣- يتم أبراز المجموعات التالية للألتزامات ، و حسب الترتيب التالى فى صلب قائمة المركز المالى .

أ- **خصوم و ألتزامات متداولة** :و تشمل ثلاثة مجموعات فرعية هى :

١- **مخصصات** : (ضرائب متنازع عليها ، و مطالبات و منازعات ، أخرى)

٢- **البنوك الدائنة .**

٣- **الدائنون و أوراق الدفع** : (موردون و أوراق دفع ، حسابات دائنة مستحقة لدى شركات تابعة أو شقيقة . . ، دائنو توزيعات ، حسابات دائنو أخرى) .

ب- **خصوم و ألتزامات طويلة الأجل** :و تتضمن عديد من البنود هى قروض من البنوك ، صكوك التمويل أو سندات ، و قروض من شركات تابعة أو شقيقة أخرى) .

٤- تبرز المجموعات التالية لحقوق أصحاب رأس المال ، و حسب الترتيب التالى فى صلب قائمة المركز المالى :-

- رأس المال المصدر و المكتتب فيه .
- رأس المال المدفوع .

- الأحتياطيات (تذكر بالتفصيل) .
- أرباح (أو خسائر) مرحلة .

٥- تبوب الأصول و الخصوم الى أصول و خصوم متداولة ،و أخرى غير متداولة ، و تشمل الأصول المتداولة النقد و غيره من الأصول التى يتم تحويلها الى نقد او يتوقع بيعها أو أستخدامها خلال سنة واحدة من تاريخ الميزانية أو فى خلال دورة العمليات أيهما أطول .

٦- تبرز جملة الأصول و الألتزامات المتداولة كما يتم تبويبهما فى مجموعات رئيسية فى صلب قائمة المركز المالىعلى أساس طبيعة كل منها (حسب ما تقدم) .

٧- يجب أن تشمل الخصوم المتداولة المبالغ المستحقة السداد خلال سنه واحدة من تاريخ قائمة المركز المالى أو خلال دورة العمليات أيهما أطول -- و حيث يتم أظهار الجزء المستحق السداد من القروض طويلة الأجل ضمن الخصوم المتداولة و تحت عنوان مستقل .

٨-يجب أبراز الأصول غير المتداولة (طويلة الاجل) فى صلب قائمة المركز المالى وفقا لطبيعتهاحسب ماتقدم ،وحيث يجب الفصل ببنود تلك الاصول وفقا للطبيعة الخاصة بكل بند على سبيل المثال يجب الفصل بين الأراضى و المبانى والأثاث والعدد و الأدوات الظاهرة تحت عنوان الأصول الثابتة، وهكذا .

٩-يجب طرح مخصصات تقويم الأصول من قيمة الأصول التى ترتبط بها،ومن امثلة ذلك مخصص اهلاك الاصول الثابتة او مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها

١٠- يجب ان تستبعد من الخصوم المتداوله تلك الألتزامات التى تمت بشأنها ترتيبات تعاقديه لسدادها من غير الأصول المتداوله ،ومن أمثله ذلك قرض قصير الاجل مستحق السداد تم التعاقد على تمويل سداده من قرض طويل الاجل .

١١- يجب أبراز الالتزامات المضمونه برهن كبند مستقل فى صلب قائمة المركزالمالى ، كما يجب ايضاح الاصول المستخدمه كرهن أوكضمان لتلك الالتزامات .

٢/٣/٨ النموذج العام لقائمة الدخل وأسس عرضها :-

فيما يلى النموذج الموضح لقائمة الدخل طبقا لمعايير المحاسبة المصرية :

كلى	جزئى	جزئى		رقم الأيضاح	سنة المقارنة
	xxx		ايرادات السياحة الوافدة		
	xx		مصروفات السياحة الوافدة		
xx			**مجمل ربح السياحة الوافدة**		
	xxx		ايرادات السياحة الطاردة		
	xx		مصروفات السياحة الطاردة		
xx			**مجمل ربح السياحة الطاردة**		
	xxx		ايرادات الحج السياحى		
	xx		مصروفات الحج السياحى		
xx			**مجمل ربح الحج السياحى**		
	xxx		ايرادات العمرة		
	xx		مصروفات العمرة		
xx			**مجمل ربح العمرة**		
			مجمل الربح (او الخسارة)		
			يخصم		
	xxx		مصروفات عمومية و ادارية		
	xx		مصروفات تمويلية		
	xx		مخصصات بخلاف الأهلاك		

		رواتب مقطوعة و بدلات حضور و انتقال اعضاء مجلس الأدارة		xx	
		اجمالى المصروفات			xx
		صافى الأرباح العادية			
		ايرادات منشأت فندقية او سياحة (نقل سياحى) معفاه		xxx	
		(-) مصروفات تشغيل منشأت فندقية او سياحية (نقل سياحى)معفاه	xx		
		(-) مخصصات اهلاك منشأت فندقية او سياحية معفاه	xx		
		(-) مصروفات عمومية و ادارية و تمويلية انشأت فندقية او سياحية معفاه	xx	xx	
		مجمل ربح منشأت فندقية او سياحية معفاه			xx
		ايرادات منشأت فندقية او سياحة (نقل سياحى) غير معفاه		xxx	
		(-) مصروفات تشغيل منشأت فندقية او سياحية (نقل سياحى) غير معفاه	xx		
		(-) مخصصات اهلاك منشأت فندقية او سياحية غير معفاه	xx		
		(-) مصروفات عمومية و ادارية و تمويلية انشأت فندقية او سياحية غير معفاه	xx	xx	
		مجمل ربح منشأت فندقية او سياحية غير معفاه			xx
		<u>يضاف</u>			
		ايرادات استثمارات و اوراق مالية من			
		شركات تابعة و شقيقة	xx		
		قروض	xx		
		فوائد محصلة	xx		
		ايرادات اخرى عادية		xx	
		صافى ارباح (او خسائر) النشاط			xxx
		ايرادات غير عادية	xx		
		ارباح (او خسائر) راسمالية	xx		
		ارباح (او خسائر) فروق العملة	xx	xx	

			يخصم منه		
xx	xx		مصروفات غير عادية		
xx			**صافى الربح (او الخسارة) قبل ضرائب الدخل**		
x			ضريبة الدخل		
xx			**صافى الربح (او الخسارة) بعد ضرائب الدخل**		

قائمة التوزيعات المقترحة للأرباح

عن الفترة المنتهية فى / /

أسم الشركة السياحية : ....

كلى	جزئى		سنة المقارنة
	xx	صافى الربح (او الخسارة) بعد ضريبة الدخل	
	xx	الأرباح (او الخسائر) المرحلة من العام الماضى	
	xx	أحتياطيات محولة (ان وجدت ......)	
xxx		**صافى الربح القابل للتوزيع**	
		يوزع كالأتى	
	xx	احتياطى قانونى	
	xx	احتياطى نظامى	
	xx	احتياطى رأسمالى (ان وجد)	
	xx	نصيب المساهمين (بواقع .... للسهم)	
	xx	نصيب العاملين	
	xx	مكافأة أعضاء مجلس الأدارة (ان وجدت)	
xx	xx	احتياطيات اخرى (تذكر تفصيلاً)	
xx		**ارباح محتجزة مرحلة للعام التالى**	

من خلال قائمة الدخل يتضح أسس العرض بها على النحو التالى :-

١- ينبغى ان تظهر نتائج اعمال شركة السياحة فى قائمة متعددة المراحل ،بحيث يتم ابراز المكونات الوسيطة لصافى الدخل ،وبصوره خاصة ينبغى ان تبرز قائمة الدخل المكونات التالية -كلاعلى حدة - كلما كان ذلك ملائما :

- نتائج الانشطة المستمره .

-نتائج الانشطة غير المستمره (التى توقفت أوالتى يتوقع توقفها) بما فى ذلك اية مكاسب او خسائر ترتبت على التخلص من تلك الانشطة .

-البنود الاستثنائية ويقصد بها المكاسب او الخسائر الناجمة عن الكوارث او الانقضاء الجدى لمدة الاستخدام للاصول لاسباب غير مرتبطه بعمليات الشركة

٢- يجب ان يتم اظهار وعرض نتائج الانشطة المستمره كلا مما يأتى فى أجزاء مستقله :-

- نتائج الاعمال المتعلقة بالانشطة الرئيسية للشركة السياحة التى تعد عنها القوائم المالية .

-نتائج عمليات الشركة العرضية او الفرعية فيما عدا نتائج الانشطة غير المستمره اوالمكاسب والخسائر الاستثنائية .

ويقصد بالانشطة المستمرة لشركة السياحة - ايرادات ومصروفات السياحة الوافده ، بينما تعتبر أرباح الاسهم من أستثمارات شركة أخرى تابعة أو شقيقة مثال على العمليات الفرعية مع شركات أخرى ، بينما تمثل المكاسب او الخسائر عن بيع أصول غير مقتناه للبيع مثال على نتائج العمليات العرضية ، فى حين تعد الخساره الناتجه أو المحتمله الناتجه عن

مطالبه قضائية نتيجة عدم تنفيذ اتفاق معين مع عميل او مورد مثال على نتائج عمليات الشركة من أحداث وظروف اخرى تؤثر عليها .

٣- ينبغى ابراز نتائج الاعمال المتعلقة بجزء عن الشركة توقف نشاطه كجزء منفصل من اجزاء صافى الدخل فى صلب قائمة الدخل ، يطلق عليه (العمليات غير المستمرة) ، كما ينبغى اظهار اى مكسب (او خسارة) ناتج من التخلص من جزء من الشركة توقف نشاطه مقترنا بنتائج الأعمال التى توقفت .

٤- يجب أبراز المكاسب و الخسائر الأستثنائية كجزء مستقل من أجزاء صافى الدخل فى صلب قائمة الدخل ، بحيث تظهر كأخر جزء فى تلك القائمة ، و من أمثلة ذلك الهلاك المفاجئ غير المتوقع لأحد أصول الشركة بسبب الكوارث و الحرائق و الزلازل و الفيضانات (او عوامل القضاء و القدر) ، كذلك التلف المفاجئ غير المتوقع للأصول او تدميرها و أختفائها بسبب السرقة و الأختلاس .

٥- يجب أظهار البنود التالية ، كل بند مستقل - فى صلب قائمة الدخل - كجزء من نتائج العمليات المستمرة للشركة و حسب الترتيب التالى :-

أ- صافى الأيرادات (ايرادات السياحة مثلا) من العمليات الرئيسية .

ب- تكلفة المبيعات او تكلفة الحصول على الأيرادات - مصروفات السياحة على سبيل المثال .

جـ - اجمالى الربح من النشاط الرئيسى (مجمل ربح السياحة مثلا).

د- مصروفات التشغيل المرتبطة بعمليات الشركة مع اظهار كل من مصروفات البيع و التسويق و المصروفات الأدارية و العمومية .

هـ -الدخل من العمليات الرئيسية المستمرة (أى الفرق بين أجمالى الدخل و مصروفات التشغيل) .

و- الأيرادات أو المكاسب أوالخسائر الأخرى الناتجة من العمليات العرضية و الفرعية للشركة مع الشركات الأخرى و تأثير الظروف و الأحداث الأخرى على الا تكون تلك المكاسب او الخسائر استثنائية .

ز- الدخل (او الخسارة) من العمليات المستمرة - اى مجموع كافة البنود و المكونات المتقدمة .

٦- يجب أظهار نتائج الأعمال التى توقفت بعد أظهار الدخل او الخسارة من العمليات المستمرة ، و بعد ذلك يجب اظهار الدخل (او الخسارة) الناتجة من الكوارث على النحو التالى :-

البيان		
الدخل من العمليات المستمرة		xxx
العمليات غير المستمرة		
- الدخل(الخسارة من العمليات التى توقفت لأحد الأنشطة)	xx	
- الخسائر المترتبة على التخلص من النشاط	xx	
		xx
الدخل (الخسارة) قبل البنود الأستثنائية		xx
الخسارة من الكوارث		xx
صافي الدخل (صافي الخسارة)		xx

٣/٣/٨ النموذج العام لقائمة التدفقات النقدية وأسس عرضها :-

فيما يلى النموذج العام لقائمة التدفقات النقدية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية :-

قائمة التدفقات النقدية
عن الفترة المنتهية فى / /

البيـــــــان		
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل		
صافى الأرباح (الخسائر) قبل الضرائب و البنود غير العادية تعديلات لتسوية صافى الأرباح (الخسائر) مع التدفقات النقدية من انشطة التشغيل		xx
– اهلاك و استهلاك	×	
– مخصصات	×	
– خسائر (ارباح) تقييم العملات الأجنبية .	×	
– خسائر (ارباح) بيع اصول ثابتة .	×	
– خسائر (ارباح) بيع استثمارات مالية .	×	
– ضرائب الدخل المسددة .	×	
– الفوائد المدينة .	×	xx
ارباح (خسائر)التشغيل قبل التغيرات فى رأس المال العامل .		xx
الزيادة (النقص) فى ارصدة العملاء و الأرصدة المدينة .		×
الزيادة (النقص) فى المخزون .		×
الزيادة (النقص) فى ارصدة الدائنين و الرصدة الدائنة .		×
تدفقات نقدية قبل البنود غير العادية .		xx
مقبوضات (مدفوعات) البنود غير العادية		×
صافى النقدية الناتجة (المستخدمة فى) انشطة التشغيل .		xx
التدفقات النقدية من أنشطة الأستثمار :		
مدفوعات لشراء استثمارات مالية .		xx
متحصلات من بيع استثمارات مالية .		xx
مدفوعات لشراء أصول ثابتة والأصول طويلة الأجل الأخرى		xx
متحصلات من بيع أصول ثابتة والأصول طويلة الأجل الأخرى		xx
فوائد محصلة .		xx
توزيعات محصلة .		xx
صافى النقدية الناتجة من (المستخدمة فى) انشطة الأستثمار .		xxx
التدفقات النقدية من أنشطة التمويل		
مقبوضات من أصدار اسهم رأس المال .		xx
مقبوضات من أقتراض طويل الأجل		xx
مدفوعات عن أقتراض طويل الأجل .		xx
توزيعات الرباح المدفوعة		xx
صافى النقدية الناتجة من (المستخدمة فى) أنشطة التمويل		xxx
صافى الزيادة (النقص) فى النقدية و ما فى حكمها خلال الفترة		xxx
النقدية و ما فى حكمها فى بداية الفترة (ايضاح رقم .....)		xx
النقدية و ما فى حكمها فى نهاية الفترة (ايضاح رقم .....)		xx

من خلال النموذج العام لقائمة التدفقات النقدية يمكن توضيح أسس العرض بها على النحو التالى :-

١. يجب أعداد قائمة تدفقات نقدية لكل فترة محاسبية تعد عنها قائمة الدخل ، بحيث تعبر تلك القائمة و تعكس كافة أوجه أنشطة التشغيل و الأستثمار و التمويل خلال تلك المدة .

٢. أن التدفقات النقدية هى المبدأ الأساسى لأعداد تلك القائمة ، و من ثم فهى تمثل التدفقات النقدية و ما فى حكمها سواء المدفوعة أو المحصلة ، و أيضاً فإن زيادة الأصول و أو نقص الألتزامات عادة ما تمثل تدفقات نقدية مدفوعة و نقص الأصول و زيادة الألتزامات عادة ما تمثل تدفقات نقدية محصلة .

٣. لا تشمل التدفقات النقدية المعاملات غير النقدية كشراء أصول ثابتة بالأجل و الحصول عليها من خلال عقود التأجير التمويلى ، أو أقتناء أحد الشركات عن طريق أصدار الأسهم و تحويل الديون الى حقوق ملكية ، كذلك لا تتضمن أيضا الحركة بين بنود النقدية و ما فى حكمها مثل تمويل النقدية من حسابات جارية الى ايداعات ثابتة أو استخدام النقدية فى شراء أستثمارات قصيرة الأجل.

٤. يتعين على شركات السياحة أن تقوم بعرض تدفقاتها النقدية خلال الفترة مبوبة على كل من أنشطة التشغيل و الأستثمار و التمويل بالطريقة التى تكون ملائمة لأعمالها ، و بالتالى يوفر التبويب حسب الأنشطة المذكورة والمعلومات التى تسمح لمستخدمى القوائم المالية بتقدير أثر تلك الأنشطة على المركز المالى للمنشأة و أرصدتها النقدية و ما فى حكمها .

٥. تنشأ التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل فى شركات السياحة عن طريق أنشطة توليد الأيراد الرئيسى للمنشاة ، فهى تنتج عامة من المعاملات و الأحداث التى تدخل فى تحديد صافى الربح او الخسارة ، و كأمثلة عليها

المقبوضات النقدية من خدمات السياحة الوافدة او عمولات التذاكر و ما الى ذلك ، و المدفوعات النقدية للموردين (شركات الطيران ، الفنادق ، ..) و المدفوعات النقدية للعاملين أو بالنيابة عنهم ، و يجب على شركات السياحة أن تعرض تلك التدفقات الناتجة من أنشطة التشغيل بأستخدام الطريقة المباشرة (اى من السجلات المحاسبية مباشرة أو عن طريق تعديل بنود قائمة الدخل من ايرادات و تكلفة الخدمات السياحية و كافة البنود المماثلة بالتغيرات التى حدثت خلال الفترة فى حسابات مدينو و دائنو التشغيل و البنود غير النقدية أو البنود الأخرى التى يكون أثرها النقدى مرتبط بأنشطة التمويل و الأستثمار) أو بأستخدام الطريقة غير المباشرة (بتسوية صافى الدخل بأثار المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية و أى تأجيل أو استحقاق لمقبوضات أو لمدفوعات التشغيل السابقة أو المستقبلية) .

٦. تمثل أنشطة التمويل الأنشطة التى ينتج عنها تغيرات فى حجم و مكونات حقوق الملكية ، و كأمثلة على ذلك المقبوضات النقدية من أصدار الأسهم أو القروض أو أوراق الدفع و السندات و السلف قصيرة و طويلة الأجل ، أو المدفوعات النقدية لملاك المنشأة بالتوزيع للأرباح أو السداد النقدى للمبالغ المقترضة .

تمثل أنشطة الأستثمار أنشطة أقتناء و أستبعاد الأصول طويلة الأجل و الأستثمارات الأخرى التى لا تدخل فى حكم النقدية ، و كأمثلة على ذلك المدفوعات النقدية لأقتناء أصول ثابتة أو أصول غير ملموسة أو تكاليف التطوير و البحوث أو المدفوعات النقدية لأقتناء اسهم أو سندات ، و المقبوضات النقدية من بيع أصول ثابتة و غير ملموسة أو أصول أخرى طويلة الأجل و كذلك المقبوضات النقدية من بيع أسهم أو سندات .

٤/٣/٨ النموذج العام للإيضاحات المتممة للقوائم المالية :-

فيما يلى الأيضاحات المتممة للقوائم المالية عن الفترة المنتهية فى / /

لإحدى الشركات السياحية :-

١- بيانات عامة عن الشركة :

- **أسم الشركة و عنوانها :**
- **فروع الشركة** (ان وجدت) :
- **الشكل القانونى :**
- **مدة الشركة** :- ٥٠ عاماً من تاريخ قيدها بالسجل التجارى .
- **غرض الشركة** :- مزاولة جميع الأعمال الواردة فى المادة (١) من القانون ٣٨ لسنة ٧٧ المعدل بالقانون ١١٨ لسنة ١٩٨٣ .
- **رقم ترخيص السياحة و تاريخه :-**
- **رقم السجل التجارى و تاريخه :-**
- **أعضاء مجلس الأدارة :**

٢- أهم السياسات المحاسبية المتبعة :

٢-١ أسس أعداد القوائم المالية :- تلتزم الشركة عند اعدادها للقوائم المالية بالمعايير المحاسبية المصرية الصادرة بموجب القرار الوزارى رقم ٥٠٣ لسنة ٩٨ و النمازج الواردة بالملاحق التى يتضمنها القرار .

٢-٢ أثبات المعاملات بالدفاتر :- تمسك حسابات الشركة بالجنيه المصرى و يتم اثبات المعاملات بالعملات الأجنبية بالدفاتر على أساس اسعار الصرف السارية وقت التعامل ، و يتم اعادة تقييم ارصدة الأصول و الألتزامات ذات الطبيعة النقدية بالعملات الأجنبية فى تاريخ الميزانية على اساس اسعار الصرف السائدة فى ذلك التاريخ و تدرج فروق اعادة التقييم الناشئة فى قائمة الدخل طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

٢-٣ الأصول الثابتة و أهلاكاتها و أستهلاك الأصول الأخرى :

تثبت الأصول الثابتة بتكلفتها التاريخية و يتم حساب الأهلاك بطريقة القسط الثابت طبقاً للمعدلات السنوية المتبعة فى السنوات السابقة على مدى العمر الأفتراضى المقدر لها و طبقاً للنسب التالية :

مبانى	٢٪
الات و معدات	١٠٪
وسائل نقل و انتقال	٢٠٪
اثاث و معدات مكتبية	٦٪
عدد و ادوات	٢٠٪

و يتم استهلاك الحملات الأعلانية و النفقات الأيرادية المؤجلة على مدة خمس سنوات اعتباراً من تاريخ تنفيذ تلك الحملات و تاريخ سداد النفقات الأيرادية المؤجلة . كذكل تقرر استهلاك رصيد تكلفة ومصروفات الحصول على شهادة الأيزو بالكامل هذا العام ، فى حين كان مقرراً استهلاك ذلك البند على مدى ثلاثة سنوات اعتباراً من / / و مع ذلك فإن التأثير الناتج عن تغيير تلك السياسة غير مؤثر على القوائم المالية .

٢-٤ رسملة تكلفة الأقتراض :

يتم رسملة تكلفة الأقتراض على الأصول المؤهلة المرسملة ضمن مشروعات تحت التنفيذ .

٢-٥ تقييم الأستثمارات طويلة الأجل :

يتم تقييم الأستثمارات طويلة الأجل بالتكلفة مع تكوين اى مخصصات لازمة لمقابلة الأنخفاض غير المؤقت فى قيمة اى من تلك الأستثمارات .

٢-٦ تقييم مخزون أول المدة :

يتم تقييم المخزون من الخامات و قطع الغيار بالتكلفة على اساس المتوسط المتحرك المرجح بالكمية ، و يتم تقييم المخزون من الأنتاج التام بالتكلفة او السوق - ايهما اقل .

٢-٧ تحقق الأيرادات :

يتم أثبات الأيرادات على اساس الأستحقاق بموجب فواتير البيع أو تادية الخدمات السياحية .

٢-٨ المصروفات الإيرادية المؤجلة :

يتم أدراجها ضمن الأصول طويلة الأجل الأخرى و يتم استهلاكها على فترة خمسة سنوات من تاريخ اضافتها .

٢-٩ الأستثمارات المتداولة فى اوراق مالية :

يتم تقييم تلك الأستثمارات فى تاريخ اعداد القوائم المالية بالتكلفة التاريخية و يكون المخصص اللازم لأنخفاض القيمة السوقية عن تلك تلك التكلفة .

٢-١٠ الضرائب :

نظرا لطبيعة المحاسبة الضريبية فى مصروفات تطبيق ما ورد بشأن الضرائب المؤجلة تبعاً للمعيار الدولى الضرائب على الدخل لا ينشئ عنه عادة التزامات ضريبية هامة و مؤثرة ، و فى حالة نشأة أصول ضريبية مؤجلة من تطبيق المعيار فإن تلك الأصول لا تدرج عادة الا عندما تكون هناك طمانينة كافية بأن تلك الأصول سيتم تحقيقها فى المستقبل المنظور .

٣- الأصول الثابتة و أهلاكاتها :

يتمثل مجموع الأصول الثابتة .... جنيه و اجمالى مخصص الأهلاك .... ج و القيمة الدفترية للأصول الثابتة .... ج ، و فيما يلى كشف بيان تفصيلى بالأصول الثابتة و أهلاكاتها :-

بيـــــــان	مبانى	الات و معدات	وسـائل نقـل و انتقال	اثـاث و معـدات مكتبية	اجمالى
التكلفة فى اول المدة الأضافات / التحويلات الأستبعادات					
التكلفة فى نهاية المدة					
مجمع الأهلاك فى اول المدة اهلاك الفترة مجمع الأهلاك					
صافى الأصول الثابتة اخر المدة					
صافى الأصول الثابتة اول المدة (ارقام مقارنة)					

٤- مشروعات تحت التنفيذ : بلغ بند مشروعات تحت التنفيذ فى / / مبلغ........ ج و يتمثل فى الأتى :-

	السنة الحالية	السنة السابقة
مبانى	xx	xx
الات و معدات	xx	xx
عدد و ادوات	xx	xx
انفاق استثمارى	xx	xx
	xxx	xxx

٥-الأستثمارات فى شركة تابعة او شقيقة : بلغت تكلفة الأستثمارات فى شركات شقيقة فى نهاية الفترة / / مبلغ ....ج بيانها على النحو التالى :

اسم الشركة	عدد الأسهم	نسبة المساهمة فى رأس المال	تكلفة الأستثمارات

٦- مصروفات ايرادية مؤجلة : و هو يبلغ رصيده فى نهاية الفترة / / مبلغ .... ج و يتم ايضاحه على النحو التالى :

البيان	اجمالى التكلفة فى اول المدة	قسط الأستهلاك عن الفترة	التكلفة فى نهاية الفترة	صافى التكلفة فى السنة السابقة

٧- المخزون : بلغت تكلفة المخزون فى / / مبلغ ...... ج بيانها كالتالى :-

	السنة الحالية	السنة السابقة
خامات	xx	xx
قطع غيار	xx	xx
مواد و مهمات	xx	xx
	xxx	xxx

٨- عملاء بالصافى : و يبلغ قيمة العملاء .... ج فى نهاية الفترة بيانها كالتالى :-

	السنة الحالية	السنة السابقة
عملاء سياحة وافدة	xx	xx
عملاء تذاكر	xx	xx
	xxx	xxx
(يخصم) مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها	xx	xx
	xxx	xxx

٩- حسابات مدينة اخرى : تبلغ قيمة ذلك البند .... ج و يتمثل فيما يأتى :-

	السنة الحالية	السنة السابقة
دفعات مقدمة	xx	xx
تأمينات لدى الغير	xx	xx
	xxx	xxx

١٠- نقدية بالصندوق و لدى البنوك : يتمثل قيمة ذلك البند فيما يأتى : -

	السنة الحالية	السنة السابقة
بنك - ودائع	xx	xx
بنك - جارى		
بنك...........	xx	xx
بنك...........	xx	xx
	xxx	xxx
نقدية بالصندوق		xx
صندوق المركز الرنيسى	xx	xx
صندوق فرع	xx	xx
الأجمالي	xxx	xxx

١١- بنوك سحب على المكشوف : تبلغ قيمة بنوك سحب على المكشوف ………ج و بياناتها كالأتى :-

	السنة الحالية	السنة السابقة
بنك ……….	xx	xx
بنك ……….	xx	xx
	xxx	xxx

١٢- دائنون : تبلغ قيمة ارصدة الدائنين ………ج و بيانها كالأتى :-

	السنة الحالية	السنة السابقة
شركات طيران		
شركة مصر للطيران	xx	xx
شركة الشرق الوسط	xx	xx
	xxx	xxx
فنادق		
فندق مينا هاوس	xx	xx
فندق سميراميس	xx	xx
	xxx	xxx
	xxx	xxx

١٣- رأس المال :

	السنة الحالية	السنة السابقة
رأس المال المرخص به	xxx	xxx
رأس المال المصدر و المكتتب فيه (عدد الأسهم ….. قيمة اسمية ….ج للسهم)	xx	xx
رأس المال المدفوع	xx	xx
	xxx	xxx

١٤- الأحتياطيات : فيما يلى بيان تجزئة الأحتياطيات و أرصدتها فى / /

بيـــــان	الرصيد فى / /	استخدام احتياطيات اثناء الفترة	تكوين احتياطيات	الرصيد / /
احتياطى قانونى	xxx	—	xx	xxx
احتياطى نظامى	xxx	—		xxx
احتياطى عامة	xxx	—	xx	xxx
	xxx		xxx	xxx

١٥- التزامـات طويلـة الأجل : تتمثـل الألتزامـات طويلـة الأجـل و البـالغ رصيدها فى ٣١/ديسمبر/..... مبلغ ...... جنيه فى القروض التـى حصلت عليها الشركة لتمويل جزء من أصولها الثابتة – و هى المنشأت السياحية ، و قد رهنت الشركة عدد ... اتوبيس و رهناً تجارياً من الدرجة الأولى لصالح بنك ..... الذى يبلغ رصيد القرض الخاص به فى ٣١/ ../.... مبلغ .... ج .

١٦- التزامات محتملة او عرضية : يبلغ اجمالى خطابات الضمـان الصـادرة لصالح الغير فى ٣١ ديسمبر عام .... مبلـغ .... ج ، و بلغـت قيمـة التأمينـات المحجوزة عنها لـدى البنـوك و المدرجـة ضمـن حسـابات ارصـدة مدينـة مبلـغ ......ج و فيما يلى بياناتها :-

	السنة الحالية			السنة السابقة			الغطاء
	الأجمالى	الغطاء النقدى	الألتزام	الأجمالى	الغطاء النقدى	الألتزام	
خطاب ضمان لصالح وزارة السياحة							
خطـاب ضمـان لصـالح فنـدق سميراميس							

١٧- الأطـراف ذات العلاقـة : بلغـت اجمـالى الخدمـات المقدمـة مـن الشـركة للعميـل .... خـلال الفتـرة .... مبلـغ .... ج ، كمـا بلغـت اجمـالى التسهيلات و الدفعات التى حصلت عليهـا مـن شـركة .... احـد المسـاهمين فـى رأس مـال الشـركة مبلـغ .... ج و المـدرج قيمتهـا فـى

الميزانية ضمن بنود حسابات جارية دائنة لشركات شقيقة او تابعة ، اما الفترة من / / فقد ورد للشركة نموذج ١٨ ضرائب ،١٩ ضرائب و الذى تضمن مبلغ ....ج وقد تم الأعتراض و الطعن فى تلك النماذج و الأمر معروض حالياً على لجنة الطعن .

١٨- الموقف الضريبى : تخضع الشركة الى الضريبة على ارباح شركات الأموال ملف ضريبى رقم / / طبقاً لأحكام القانون ١٥٧ لسنة ٨١ المعدل بالقانون ٨٧ لسنة ٩٣ و فيما يلى الموقف المالى :-

- تم ربط و تسوية الضريبة حتى / / ، اما الفترة من / / حتى / / فقد قدمت الشركة اقراراتها الضريبية فى المواعيد القانونية المحددة و قامت بسداد الضريبة المستحقة من واقعها و لم يتم فحصها ضريبياً بعد .

و قد قامت ادارة الشركة بتكوين المخصصات اللازمة لمقابلة الألتزامات الضريبية المحتملة الحدوث طبقاً للتطبيق السليم للقانون و التى تم تضمينها ضمن بند مخصصات ضرائب متنازل عنها .

١٩- ربحية السهم :

البيــــان	العام الحالى	العام السابق
صافى ارباح العام	xxx	xxx
يخصم		
نصيب العاملين فى الأرباح	xx	xx
مكافآت أعضاء مجلس الأدارة	xx	xx
نصيب المساهمين فى الأرباح	xxx	xxx
عدد الأسهم بالألف	xxx	xxx
ربحية السهم بالجنيه	xx	xx

٢٠- الأرقام المقارنة : تم اعادة تبويب ارقام المقارنة التـى تتضمنهـا القوائـم المالية و الأيضاحات عن العام السابق حتى تتوائم مع تبويب العام الحالى .

في ضوء ما تقدم تتضح أسس اعداد و عرض الأيضاحات المتممة للقوائم المالية لشركات السياحة على النحو التالي :-

١. يجب اعطاء عناوين للأيضاحات المرفقة بالقوائم المالية ، بحيث يوضح كـل عنوان ما يحتويه الأيضاح من معلومات ، كما يجب ترقيم تلك الأيضاحـات و أن يشار الى كل منها فى القائمة التى ترتبط بها ، بالأضافة الى ذلك يجب أن تشمل كل قائمة عبارة مضمونها ان الأيضاحات المرفقـة تعتبر جـزء لا يتجزء من القوائم المالية .

٢. يجب أن تتضمن القوائم المالية أفصاحا واضحـا و محددا لجميـع السياسـات المحاسبية الهامة المتبعة فى اعدادها ، و يعد ذلك جزا متمما لتلـك القوائـم ، و من أمثلتها السياسات المرتبطة بأسس قيام الأصول الثابتة و أهلاكاتها ، و أسس التقييم المستخدمة للأصـول غير الملموسـة ، و السياسـات المحاسـبية المستخدمة بشأن تكلفة الأبحاث و التطوير ، و الطرق المستخدمة لقيـاس و تقييم المخزون و كيفية تحديد التكلفة ، و كذلك السياسات المحاسـبية المتبعـة بشأن أثبات الأيـراد ، و السياسـة المحاسبية المتبعـة بشـأن معالجـة تكـاليف الأقـتراض ، و كذلـك السياسـة المتبعـة بشـأن أثبـات المعـاملات بـالعملات الأجنبية بالدفاتر المحاسبية ، بالأضافة الـى الطريقـة المسـتخدمة فـى تحديـد مصروف الضريبة عن العام و المخصصات المرتبطة بها .

٣. يتعين الفصاح عـن الأمـور العامـة المرتبطـة بالشـركة و نشـاطها ، و لذلـك يجب ذكر اسم الشركة السياحية و موطن تأسيسـها ، و الفـترة التـى تغطيهـا القوائم المالية ، كما يتعين الأفصاح عن الشكل القانونى و طبيعة الشركة .

٤.يجب أن يتم الأفصاح فى الأيضاحات المتممة للقوائم المالية عن كافة الأمور المحاسبية المتعلقة بالبنود المكونة لتلك القوائم ، سواء فيما يتعلق بالمعلومات المرتبطة بالأصول طويلة الأجل و الأصول المتداولةو الألتزامات طويلة الأجل و الألتزامات قصيرة الأجل ، و حقوق الملكية و المساهمين ، كذلك يتعين الأفصاح عن المعلومات الخاصة بمكونات قائمة الدخل و تحديدا الدخل العادى و غير العادى ، و صافى الدخل بعد الضرائب .

٥.اذا حدث تغير فى سياسة محاسبية معينة ، فإنه ينبغى ايضاح المعلومات المرتبطة بوصف التغير و مبرراته و أثر التغير على القوائم المالية للفترة الجارية .

٦.ينبغى الأفصاح فى اليضاحات المرفقة بالقوائم المالية عن طبيعة التغير فى التقديرات المحاسبية و أثره على كل من صافى الدخل قبل المكاسب و الخسائر الأستثنائية و على صافى الدخل فى المدة المالية الجارية بالنسبة للتغيرات غير العادية فى التقديرات المحاسبية او التغيرات التى تؤثر على الفترة الجارية او المقبلة كما هو الحال فى التغيرات فى تقدير العمر الأفتراضى للأصل .

٧.يجب عند وجود تصحيح لخطأ معين فى القوائم المالية عن فترة مالية سابقة أن يتم الأفصاح عن وصف ذلك الخطأ و أثره تصحيحه على القوائم المالية للفترة الحالية و الفترات السابقة ، و أن القوائم المالية للفترات السابقة قد تم تعديلها .

٨.الأفصاح عن وجود اية مكاسب او خسائر محتملة .

٣/٣ وعاء الضريبه على ارباح شركات الاموال السياحيه :

مقدمـــــه :-

يشير مصطلح وعاء الضريبه الى الموضوع او الماده التى تفرض عليها الضريبه ، وقد حدد القانون الضريبى الوعاء الصافى الربح السنوى الخاضع للضريبه Annual Taxable Incomc ٠

وتتمثل مكونات الوعاء الضريبى على ارباح شركات الاموال فى اربع مكونات أساسيه هى (١) نتيجة العمليات او مجمل ارباح العمليات والانشطه ، (٢) التكاليف الواجب خصمها ، (٣) المبالغ التى يجوز خصمها قانونا ، (٤) بالاضافه الى الاعفاءات المصرح بها ، وتطبيقاً للاقرار الضريبى الذى يتعين ان تقدمه شركات الاموال السياحيه يمكن التوصل الى وعاء الضريبه على تلك الشركات عن طريق ناتج حاصل وتفاعل كل من :-

(١) صافى الارباح من واقع قائمه الدخل ، (٢) المبالغ التى لاتعتبر تكاليف من وجهه نظر الضرائب ،(٣) المبالغ التى تعتبر من التكاليف ولم تدرج فى حساب الارباح والخسائر ، (٤) الاعفاءات الضريبيه ٠

وتجدر الاشاره الى ان المشرع الضريبى قد اعتنق مبدأ سنوية الضريبه على ارباح شركات الاموال ، بمعنى ان الضريبه تفرض على مجموع العمليات التى اجرتها الشركه خلال فترة سنه او اثنى عشر شهر ، وهذه السنه قد تكون سنه ميلاديه ، كما يمكن ان تكون سنه متداخله ، وهى السنه التى اعتبرت نتيجتها اساس لوضع اخر ميزانيه وبالتالى يتم اتخاذها اساسا لربط الضريبه ٠

يهتم هذا الفصل بصفه اساسيه بتحديد وعاء الضريبه على ارباح شركات الاموال السياحيه ، وسوف يتبع المؤلف فى تحديد ذلك الوعاء اتجاه اسلوب اعداد الاقرار الضريبى لشركات الاموال ، وتحقيقا لذلك سوف يتم تقسيم ذلك الفصل الى الموضوعات التاليه :-

١/٣/٣ تحديد صافى الدخل السنوى لشركات الاموال السياحيه .

٢/٣/٣ المبالغ التى لا تعتبر تكاليف من وجهه نظر مصلحة الضرائب .

٣/٣/٣ المبالغ التى تعتبر من التكاليف ولم تدرج محاسبيا فى حساب الارباح والخسائر .

٤/٣/٣ الاعفاءات الضريبيه المصرح بخصمها من وعاء الضريبه .

٥/٣/٣ مثال تطبيقى على تحديد وعاء الضريبه لشركات الاموال السياحيه .

١/٣/٣ تحديد صافى الدخل السنوى لشركات الاموال السياحيه .

يتم تحديد صافى الدخل لشركات الاموال السياحيه من واقع قائمه الدخل التى يتم اعدادها طبقاً لمعايير المحاسبه المصريه . وقد تم اعداد تلك القائمه على أساس سنه ميلاديه او سنه متداخله ، وهو أمر متروك الى تقدير كل شركة وحسب ظروفها الخاصه بطبيعه النشاط التى تزاوله كان يكون موسمياً او غير ذلك . فالاصل ان تكون السنه الماليه متمشيه مع السنه التقويميه ، الا ان المشرع الضريبى قد سمح باتخاذ السنه التجاريه المتداخله التى اعتبرت نتيجتها اساساً لوضع اخر ميزانيه اساسا لربط الضريبه [1] .

وقد نصت الماده (١١٣) من قانون الضرئب على الدخل بان الضريبه تتحدد سنوياً على اساس صافى الربح خلال السنه الماليه السابقه او فى فترة الاثنى عشر شهراً التى اعتبرت نتيجتها اساساً لوضع اخر ميزانيه بحسب الاحوال .

الا أن هناك حالات يتعذر فيها التمسك بربط الضريبه عن مده اثنى عشر شهر لاعتبارات عمليه هى :-

أ- حالات ربط الضريبه عن مده تقل عن اثنى عشر شهراً :-

١- المدة الماليه الاولى للشركة سواء انتهت تلك المده فى نهايه السنه التقويميه او فى تاريخ اخر تتخذه الشركة نهاية سنواتها الماليه .

[1] ليس لمصلحة الضرائب ان تتدخل بتعديل تاريخ بدايه السنه المتداخله التى على اساسها يتم تحديد السنه الضريبيه ، تطبيقا لحكم محكمه النقض بجلسه ١١/١٢/٧٤-٢٥-١٠٤٣ بالاضافه الى التعليمات التفسيريه لمصلحه الضرائب رقم (١) للماده (٣٨)من القانون ١٤ لسنه ٣٩ المستبدل بالماده ١١٣ فى شأن الضريبه على ارباح شركات الاموال (القانون ١٥٧ لسنه ٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنه ١٩٩٣ .

٢- التوقف الذى يتم قبل نهايه السنه الماليه للشركة ٠

فطبقا لنص الماده (١١٦) من القانون اذا توقفت الشركة عن العمل الذى تؤدى الضريبه على ارباحه توقف كلياً او جزئياً حصلت الضريبه على الارباح لغايه التاريخ الذى توقف فيه العمل ، وعلى الشركه اخطار المأموريه المختصه خلال ٣٠ يوماً من التاريخ الذى توقف فيه العمل ، والا التزمت بالضريبه المستحقه على ارباح الاستغلال عن سنه كامله ٠

وعليها ايضاً خلال ٦٠ يوم من تاريخ التوقف ان تتقدم باقرار مبينا به نتيجة العمليات حتى تاريخ التوقف مرفقاً به المستندات والبيانات اللازمة لتصفية الضريبة ، ولا تعتبر فترة التصفيه من قبيل التوقف عن العمل ، ولا يبدأ تاريخ التوقف الا بعد انتهاء فترة التصفيه التى تعتبر فترة مزاولة النشاط وتخضع نتيجتها للضريبه ٠

٣- الشركة التى تبدأ فى امساك حسابات منتظمه خلال احدى سنواتها الماليه ، حيث يتعين ان تربط الضريبه عن الفترة من اول السنه الماليه الى تاريخ امساك الحسابات ربطا مستقلا ٠

٤- اذا قامت الشركة بتعديل نهايه سنتها الماليه فاقفلت حساباتها قبل التاريخ التالى لتاريخ قفل حسابات السنه الماليه السابقه او قدمت اقرارا بارباحها فى تاريخ سابق للتاريخ الذى قدمت فيه الاقرار عن السنه الماليه السابقه فى حالة كون الاقرارات لا تستند الى حسابات منتظمه ٠

ب- حالات ربط الضريبه عن فترة تزيد عن اثنى عشر شهرا :-

- شركات المساهمه التى تقفل حساباتها لاول مره عن مدة تتجاوز السنه تنفيذا لما ينص عليه نظامها الاساسى ٠

- الشركات التى تضطر الى قفل حساباتها عن مده تتجاوز السنه بسبب التوقف او لاى سبب قانونى اخر يقدم الدليل عليه وتقتنع به المأمورية المختصه .

ولاشك ان قاعده سنويه الضريبه يترتب عليها استقلال السنوات الضريبيه عن بعضها البعض .

وطبقاً للماده (١١٣) من القانون فان الضريبه على ارباح شركات الاموال تفرض على الارباح الصافيه للمنشأه وقد حددت المادتان (١١٤) ، (١١٧) من القانون الارباح الاجماليه للمنشأه ، حيث نصت الماده (١١٤) من القانون على ان صافى الربح الخاضع للضريبه يتحدد على اسباب نتيجه العمليات على اختلاف انواعها ، كما نظمت الماده (١١٧) من القانون ارباح العمليات الرأسماليه ومدى خضوعها للضريبه ، من هنا يتضح ان هناك ثلاثة انواع من الارباح هى :-

١- الارباح الناتجه من الاستغلال العادى .

٢- الارباح الناتجه من العمليات الفرعيه او العرضيه .

٣- الارباح الناتجه من العمليات الرأسماليه .

أ- الارباح الناتجه من الاستغلال العادى :-

يقصد بها الدخل الناتج من الاستغلال العادى لاوجه النشاط الرئيسى للشركة ، وتتمثل فى رقم الارباح الاجماليه الذى يظهر فى الجانب الدائن من حساب الارباح والخسائر .

ويتحدد ذلك الربح الاجمالى فى شركات السياحه مما يأتى :-

البيان		
ايرادات السياحه الوافده ٠	XXX	
(-) مصروفات السياحه الوافده ٠	XX	
مجمل ربح السياحه الوافده ٠		XX
ايرادات السياحه التصديريه ٠	XXX	
(-) مصروفات السياحه التصديريه ٠	XX	
مجمل ربح السياحه التصديريه ٠		XX
ايرادات الحج السياحى ٠	XXX	
(-) مصروفات الحج السياحى ٠	XX	
مجمل ربح الحج السياحى ٠		XX
ايرادات العمرة ٠	XXX	
(-) مصروفات العمره	XX	
مجمل ربح العمره		XX
عمولات تذاكر	XXX	
(-) مصروفات تنشيط مبيعات التذاكر	XX	
صافى العمولات (مجمل ربح التذاكر)		XX
ايرادات النقل السياحى	XXX	
(-) مصروفات النقل السياحى	XX	
(-) اهلاك النقل السياحى	XX	
مجمل ربح النقل السياحى		XX
اجمالى ارباح الاستغلال ٠		XXX

يمثل اجمالى ارباح الاستغلال السياحيه ارباح جميع العمليات التى تدخل فى نطاق النشاط العادى للمنشأه ، اى أنه النشاط المتمثل فى تحقيق اغراضها طبقا للترخيص السياحى الممنوح للشركه السياحيه من قبل وزارة السياحه [1].

---

[1] طبقا لما هو مشار اليه سابقا ، لمزيد من التفصيل حول اغراض شركات السياحه ، يمكن الرجوع الى الفصل الاول ٠

٢-ارباح العمليات الفرعيه او العرضيه :-

ويقصد بها الايرادات التى تحققها الشركة من مباشرة عمليات لاتدخل فى صميم نشاطها الرئيسى ، وانما تكون لها علاقه غير مباشرة بنشاط الشركة ، ومن أمثله تلك الارباح ما يلى :-

أ- ايرادات الشركة من القيم المنقوله التى تمتلكها:-

وهى ايرادات الاستثمارات التى تقوم الشركة بالحصول عليها من الاسهم او السندات ، ومن امثلتها عوائد الاسهم او السندات او الودائع التى تمتلكها الشركه .

ب- ايرادات الشركة من ممتلكاتها من الاراضى والعقارات :-

ومن امثلتها ايجار الاراضى الزراعيه او العقارات المبنيه التى تملكها وتؤجرها للغير .

جـ- التعويضات المحصله :-

وهى المبالغ التى تحصل عليها الشركة من الغير تعويضا لاضرار لحقت بها من مقابله اضرار نتجت من عدم تنفيذ العقود او التأخير فى تنفيذها ، وقد استقر رأى مصلحه الضرائب على اعتبار تلك التعويضات التى يحكم بها لصالح المنشأه ايرادا فى السنه التى يتم فيها الحصول عليها ، فهى اذن لا تعتبر ايرادا الا عند تحصيلها ، ومن ثم تخضع للضريبه فى سنه تحصيلها .

ولا شك ان ذلك يتنافى مع اساسى الاستحقلق المتبع فى تحديد صافى الربح الخاضع للضريبه .

د- العمولات المحصله :-

يتم التمييز بين نوعين من تلك العمولات التى تحصل عليها الشركة :-

أ- العمولات المتصله بالنشاط :-

لاشك ان عمولات بيع تذاكر الطيران والبواخر تدخل ضمن الاغراض الرئيسيه لنشاط السياحه ، ومن ثم فقد دخلت ضمن ارباح عمليات الاستغلال العاديه ، وقد تحصل الشركة السياحيه على عمولات نتيجة حجز فنادق ، وتدخل تلك العمولات فى وعاء الضريبه على ارباح شركات الاموال لانها تتعلق بمباشرة نشاطها أيضاً •

ب- العمولات غير المتصله بالنشاط :-

وهى عمولات عارضه ومن ثم فهى تخضع لضريبه بسعر ٣٢٪ وبغير اى تخفيض لمواجهه ايه تكاليف تطبيقا للماده (١١١) مكرر فى البند الثالث من القانون ، ومن امثلتها عمولات تحصل الشركه عليها نتيجه التوسط فى عمليه غير مرتبطه بنشاطها الرئيسى •

٣- الارباح الناتجه عن العمليات الرأسماليه :-

تنص الماده (١١٧) من القانون على ما يلى :-

تسرى الضريبه على الارباح الناتجه من بيع اى اصل من الاصول الرأسماليه للشركة ، وكذلك الارباح المحققه من التعويضات نتيجه الهلاك او الاستيلاء على اى اصل من هذه الاصول سواء اثناء قيام الشركة او عند انقضائها •

ويعتبر فى حكم البيع كافه التصرفات التى تتم بعوض لاى اصل رأسمالى للشركة ، كتقديم الشركة احد اصولها الثابتة كحصه فى شركة اخرى والمقايضه ، فاذا ما كان هناك زياده فى القيمه الثابته للاصل اعتبرت ربحاً راسمالياً خاضعاً للضريبه •

ويلاحظ ان الماده (١١٧) من القانون لم يرد بها اى استثناء بعدم خضوع الارباح الرأسماليه التى تحققها الشركة نتيجه اعاده تقييم اصول الشركه ، الا ان المشرع الضريبي بموجب الماده (١٢٠) من القانون قد أعفى من الضريبه على أرباح شركات الاموال الارباح الناتجه من إندماج الشركة في شركة أخرى أو أكثر وذلك طبقا للشروط المتعارف عليها في قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنه ١٩٨١ .

ولتشجيع استبدال الاصول بأخرى أكثر كفاءه سمح المشرع وفقاً للفقره الثانيه من الماده (١١٧) من القانون بامكان استرداد الضريبه على الارباح الرأسماليه باستنزالها من الضريبه التى تستحق على الشركه بشروط معينه سيتم تناولها تفصيلا لاحقا .

٢/٣/٣ المبالغ التى لا تعتبر تكاليف من وجهه النظر الضريبيه :-

يقصد بالتكاليف واجبه الخصم بأنها كافه المبالغ التى ترتبط بالحصول على الايرادات الخاضعه للضريبه ، ويشترط ان تكون تلك التكاليف مؤكده وحقيقيه ، وان تكون مرتبطه بشكل وثيق بنشاط الشركه ، وان تكون لازمه للاستغلال وتحقيق الربح والمحافظه عليه ، كما يجب الا تكون مبالغ فيها ، كما يشترط ثبوت الواقعه المنشئه لتلك التكاليف ، وقد نصت الماده (١١٤) على التكاليف واجبه الخصم على سبيل المثال وليس الحصر ، حيث قضت تلك الماده بما يلى :-

ذلك بعد خصم جميع التكاليف وعلى الاخص :٠٠ (١) الايجار ٠٠(٢) الاستهلاكات الحقيقه ٠٠(٣) الاستهلاكات الاضافيه ٠٠ (٤) الضرائب ٠٠(٥)

التبرعات ٠٠ (٦) المخصصات ٠٠ (٧) المبالغ المستقطعه لصالح الصناديق الخاصه ٠٠ (٨) المبالغ المدفوعه لاعضاء مجالس الادارة ٠٠

ومفاد ذلك ان هناك تكاليف اخرى واجبه الخصم من وعاء الضريبه لم ينص عليها المشرع صراحه فى الماده (١١٤) كالمرتبات والاجور ، والاكراميات والديون المعدومه ، والفوائد المدينه ، ومصروفات التأمين ، ومصروفات الدعايه والاعلان ، والمصروفات العموميه الاخرى ، ويتم خصمها اذا ما استوفت الشروط اللازمه لخصم التكاليف واجبه الخصم ، وطبقا لما جرى عليه العمل بالعرف واحكام القضاء وتعليمات مصلحة الضرائب وقرارات لجان الطعن ٠

بصفه عامه تؤخذ مبالغ تم الاعتراف بها كتكاليف محاسبيا فى قائمة الدخل الا انها لا تعتبر مقبوله ضريبيا ومن امثله تلك التكاليف ما يلى :-

١- الاستهلاكات الزائده :-

ينص البند الثانى من الماده (١١٤) من القانون على انه يعتبر من التكاليف واجبه الخصم من وعاء الضريبه الاستهلاكات الحقيقيه التى حصلت فى دائره ما يجرى عليه العمل عاده طبقا للعرف ولطبيعه كل صناعه او تجاره او عمل ٠

وتتمثل القواعد المرتبطه باعتبار الاستهلاك من التكاليف واجبه الخصم طبقا لتعليمات مصلحه الضرائب فيما يلى [1] :-

<u>١ - الاصول الخاضعه او القابله للاهلاك Depreciable Fixed Assets ٠</u>

وتنقسم تلك الاصول الى نوعين :-

---

[1] التعليمات التفسيريه لمصلحه الضرائب رقم ٢٧ بتاريخ ٩٦/٤/٢٣ ، ورقم ٢٥ بتاريخ ٦١/١١/١٦ ، وحكم محكمه النقض رقم ١٧ لسنه ٣٢ق بتاريخ ٦٨/١١/١٣ ، ورقم ١٥٨ لسنه ٣٢ ق بتاريخ ٦١/٦/١٤

أ- **اصول ثابته ملموسه** : ومن امثلتها المبانى والالات والسيارات والاثاث واالمعدات المكتبيه ووسائل النقل والانتقال ، حيث تسمح المصلحه باستهلاك ذلك النوع من الاصول ما عدا الاراضى لعدم تناقض قيمتها بالاستعمال او بمحضى الزمن •

ب- **اصول ثابته غير ملموسه** : وهى تلك الاصول التى ليس لها كيان مادى ملموس ومن امثلتها شهره المحل • وقد اجازت مصلحه الضرائب اعتبار شهرة المحل من العناصر القابله للاهلاك فى حاله دفع ثمن فعلى لها [1]

٢- طريقه حساب الاهلاك :-

لاتلزم مصلحه الضرائب الشركات باتباع طريقه معينه للاستهلاك ، ولكن يجب على الشركه الاستمرار فى الطريقه التى تختارها حتى لايؤدى التغيير الى التأثير على الارباح الخاضعه للضريبه •

٣- معدلات الاهلاك :-

طبقا لتعليمات مصلحه الضرائب تم تحديد معدلات الاستهلاك على الانواع المختلفه للاصول ، وعلى سبيل المثال ما يلى :-

---

(1) محاسبياً لا يتم تبويب شهره المحل او اى اصول غير ملموسه ضمن الاصول الثابته طبقا لمعايير المحاسبه المصريه ، وانما يتم تصنيفها ضمن الاصول طويله الاجل ، حيث عرفت الاصول الثابته بانها تلك الاصول الملموسه التى يتم الاحتفاظ بها لاستخدامها فى انتاج السلع او توفير السلع او الخدمات او لتأجيرها للغير او من المنتظر استخدامها لمده تزيد عن فتره محاسبيه واحده • لمزيد من التفصيل يراجع :-

- د• أمين السيد احمد لطفى ، مشاكل القياس والتقييم المحاسبى ودور واجراءات مراقب الحسابات وفقا لمعايير المحاسبه المصريه ، دار النهضه العربيه ، القاهرة ، ١٩٩٨ ص ٦- ١٢ .

- المبانى	٢٪
- الالات الكاتبه والحاسبه واعلانات النيون	١٢,٥٪
- العدد والالات	١٠٪
- الاثاث	٦٪
- سيارات النقل	٢٠٪

هذا وتجيز مصلحه الضرائب الاخذ بنسب الاهلاك التى حددها النظام المحاسبى الموحد •

٤- تاريخ بدء حساب الاستهلاك :-

اقرت مصلحه الضرائب بان حساب الاهلاك لايكون على الدوام من تاريخ استعمال الاصل الثابت ، وانما يجوز حسابه قبل ذلك التاريخ ، فمثلاً بالنسبه للآلات يسمح باهلاكها من تاريخ تركيبها وتجهيزها للاستعمال لانها تكون معرضه من ذلك التاريخ للنقص الفعلى فى قيمتها نتيجه لعامل الصدأ ومرور الزمن •

فالمسأله اذن موضوعيه ويقتضى الامر بحث كل حاله على حده وتطبيق ما جرى عليه العرف بالنسبه لكل اصل ثابت •

وغنى عن القول اذا ما استخدمت الشركة نسب اهلاك تزيد عن النسب المشار اليها سابقاً (طبقاً لتعليمات مصلحه الضرائب والنسب التى حددها النظام المحاسبى الموحد) ، يتم رد الاهلاكات الزائده الى الوعاء الضريبى•

٣- تبرعات لاتجيزها الماده (١١٤) :-

ينص البند (٥) من الماده (١١٤) من القانون على انه يعتبر من التكاليف واجبه الخصم ما يلى :-

أ- التبرعات المدفوعه للحكومه ووحدات الحكم المحلى والهيئات العامه ايا كان مقدارها •

ب- التبرعات والاعانات المدفوعه للهيئات الخيريه والمؤسسات الاجتماعيه المصريه المشهره طبقا لاحكام القوانين المنظمه لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعه للاشراف الحكومى بما لايجاوز ٧٪ من الربح السنوى الصافى للشركه •

مفاد النص ان المشرع علق خصم تلك التبرعات فى البند (ب) على شرط تحقيق ارباح صافيه (اى انه اذا حققت الشركه خساره فلا يسمح باعتبارها من التكاليف) بالاضافه الى اهميه عدم تجاوز نسبه ٧٪ من الربح الصافى السنوى للشركه ، فاذا ما تجاوزت القيمه المدفوعه للتبرع لتلك الجهات فى البند (ب) يتعين على المحاسب رد تلك الزياده الى الوعاء الضريبى •

٣- الاحتياطيات ومكافآت العاملين التى يزيد مجموعها عن مرتب ثلاثه شهور :-

تضمن البند (٦) من الماده (١١٤) من القانون على انه يعتبر من التكاليف واجبه الخصم :-

المخصصات المعده لمواجهه خسائر او اعباء ماليه معينه مؤكده الحدوث وغير محدده المقدار ، بشرط ان تكون تلك المخصصات مقيده بحسابات الشركة وان تستعمل فى الغرض الذى خصصت من اجله ، فاذا اتضح بعد ذلك انها استخدمت فى غير الغرض الذى خصصت من اجله فانها تدخل فى ايرادات اول سنه تحت الفحص •

وفى جميع الاحوال لا يجوز ان نزيد جمله المخصصات السنويه على ٥٪ من الربح السنوى الصافى للشركة [١] .

وقد تضمنت الفقره الاخيره من البند (٦) من الماده (١١٤) على ان المبالغ التى تأخذها الشركة من ارباحها لتغذيه الاحتياطيات على اختلاف انواعها التى تعد لتغطيه خساره محتمله او لمنح العاملين مكافأت يزيد مجموعها على مرتب ثلاثة شهور فى السنه ، فلا تخصم من مجموع الارباح التى تسرى عليها الضريبه .[٢]

بناء على ما تقدم ترد الاحتياطيات طبقا للمنصوص عليه فى الفقره الاخيره اذا ما تضمنتها قائمة الدخل الى الوعاء الضريبى ، كذلك فان المكافأت التى تمنح للعاملين بالشركة تعتبر من التكاليف واجبه الخصم اذا ما كانت فى حدود ثلاثة اشهر فى السنه فحسب .

٤- مكافأت اعضاء مجلس الادارة غير الخاضعه لاحد الضرائب النوعيه او معفاه منها :-

حيث ينص البند (١٠) من الماده ١١٤ من القانون على ما يلى :-

يعتبر من التكاليف واجبه الخصم من وعاء الضريبه كل ما يدفع لاعضاء مجالس الادارة والمديرين واعضاء مجالس الرقابه فى الشركات والجهات المنصوص عليها فى الماده (١١١) من هذا القانون من مرتبات ومكافأت واجور وبدلات حضور وطبيعه عمل ومزايا نقديه وعينيه وغيرها من البدلات او الهيئات الاخرى على اختلاف انواعها وذلك كله بشرط ان تكون جميع هذه المبالغ خاضعه للضريبه طبقا لهذا القانون او معفاه منها .

---

[١] ويستثنى من احكام الفقرتين السابقتين المخصصات الفنيه التى تلتزم شركات التأمين بتكوينها بالتطبق لاحكام قانون الاشراف والرقابه على التأمين فى مصر الصادر بالقانون رقم ١٠ لسنه ١٩٨١ .

[٢] يقصد بالمرتبات فى هذا الشأن المرتب الأصلى (أساسى أو متغير) مضافاً اليه علاوة غلاء المعيشة .

فلاشك أن بعض من التكاليف معفى من الضرائب تطبيقاً للبند (١٠) من الماده (٦) من الكتاب الاول ، ومن أمثلتها بدلات التمثيل والاستقبال التى تحصل عليها رؤساء وأعضاء مجالس الاداره المنتدبين أو المديرين فى شركات الاموال ، وكذلك فبعض من تلك المبالغ يخضع للضريبه الموحده على دخل الاشخاص ، ومن أمثلتها ما يحصل عليه رؤوساء وأعضاء مجالس الاداره فى شركات المساهمه من مرتبات ومكافأت وأجور ومزايا نقديه وعينيه وبدلات حضور (تخضع بنسبه ٣٢٪)، وكذلك ما يحصل عليه مقابل العمل الادارى رؤساء وأعضاء مجالس الادارة المنتدبين أو المديرين فى شركات المساهمه .

وتم اعتبار تلك المبالغ من التكاليف واجبه الخصم على أساس تلافى إزدواج الضريبه عليها أوالاحتفاظ بميزه الاعفاء من الضريبه لها .

ومن ثم فان أيه مكافأت تمنح لاعضاء مجلس الادارة ولاتخضع لاحد الضرائب النوعيه او معفاه منها يتم اضافتها الى وعاء الضريبه .

٣/٣/٣ المبالغ التى تعتبر من التكاليف ولم تدرج محاسبيا فى قائمة الدخل :-

هناك عديد من المبالغ التى لم يتم ادراجها فى قائمه الدخل كتكاليف الا انها تعتبر واجبه الخصم من الناحيه الضريبيه ، ومن امثلتها الايجار الضمنى للعقارات التى تمتلكها الشركة وتشغلها ، والارباح التى تلتزم الشركة بتوزيعها نقدا على العاملين طبقا للقوانين ، والخسائر المرحله من سنوات سابقه ، وايرادات رؤوس الاموال المنقوله او العقارات المملوكه للمنشأه ، وفيما يلى شرح موجز لتلك التكاليف المعترف بها ضريبياً :-

١- ايجار العقارات التى تملكها وتشغلها شركة الاموال :-

تنص الماده (١١٤) البند ٢٧ من القانون على خصم قيمة ايجار العقارات التى تشغلها الشركه سواء اكانت مملوكه لها او مستأجره ، وفى الحاله الاولى تكون العبره بالايجار الذى اتخذ اساسا لربط الضريبه على العقارات المبنيه ، فاذا لم تكن الضريبه قد ربطت فتكون القيمه على أساس إيجار المثل ٠

والفلسفه فى خصم ذلك الايجار الضمنى هو تحقيق العداله الضريبيه بين الشركة التى تستأجر العقار الذى تستخدم فى نشاطها والشركه التى تمتلك العقار الذى تشغله لممارسه ذلك النشاط [١] ٠

٢- مبالغ تمثل ديون معدومه او مخصصات ترك خدمه خصمت من الاحتياطى فى سنه المحاسبه :-

من المعلوم ان الاحتياطيات تعد استخداما للربح وليس تحميلا عليه ، ومن ثم يتم ردها عاده الى وعاء الضريبه فى حالة تكوين مبالغ فى شكل الاحتياطيات مهما كان الهدف من تكوينها تطبيقا لنص الفقره الاخيره من البند رقم (٦) من الماده (١١٤) ، هذا المفهوم مقبول محاسبيا وضريبيا فى ذات الوقت ٠

الا انه فى حاله خصم ديون معدومه من الاحتياطى المخصص لتكوينها ، فانه يتعين خصمها من وعاء الضريبه ، كذلك فاذا ما تم دفع مخصصات ترك الخدمه فى سنه المحاسبه وتم خصمها من الاحتياطى فانه يتعين ايضا خصمها

---

[١] عادة مايسمح بخصم القيمه الايجاريه المتخذه اساسا لربط الضريبه على العقارات المبنيه ، فاذا لم تكن تلك الضريبه قد ربطت فتحدد القيمه على اساس ايجار المثل ، وتنص تعليمات مصلحه الضرائب انه فى حاله عدم وجود ايجار المثل يتم تحديد الايجار الواجب الخصم بواقع ٦,٤ ٪ من تكلفه الارض والمبانى قبل الاستهلاك ٠

من وعاء الضريبه رغما من عدم احتسابها ضمن التكاليف فى قائمه الدخل فى سنه سدادها ٠

٣- الارباح التى تلزم الشركة بتوزيعها نقدا على العاملين :-

ينص البند (٩) من الماده (١١٤) من القانون على انه يعتبر من التكاليف واجبه الخصم من وعاء الضريبه الارباح التى تلتزم الشركه بتوزيعها نقدا بنسبه معينه على العاملين بها طبقا للقواعد القانونيه المقرره فى ذلك الشأن ، والتى تعد تطبيقا لنص الماده (٤١) من القانون ١٥٩ لسنه ٨١ التى تنص بانه يكون للعاملين بالشركة نصيب فى الارباح التى يتقرر توزيعها والتى تحدده الجمعيه العامه بناء على اقتراح مجلس الادارة بما لا يقل عن ١٠ ٪ من تلك الارباح على الا تزيد على مجموع الاجور الارباح السنويه للعاملين بالشركة [١] ٠

٤- الخسائر المرحله من سنوات سابقه :-

تنص الماده (١١٥) من القانون على :-

اذا ختم حساب احدى السنوات بخساره ، فان هذه الخساره تخصم من ارباح السنه التاليه ، فاذا لم يكفى الربح لتغطيه الخساره باكملها نقل الباقى الى السنه التاليه ، فاذا بقى بعد ذلك جزء من الخساره نقل الى السنه التاليه وحتى السنه الخامسه ، ولكن لا يجوز بعد ذلك نقل شىء من الخساره الى حساب اى سنه اخرى ٠

---

[١] وغنى عن البيان فان ما يوزع على العاملين نقدا من الارباح يخصم من وعاء الضريبه على ارباح شركات الاموال ، حيث ان تلك الحصه النقديه مكمله للمرتبات والاجور التى يحصل عليها العاملين ومن ثم فهى تخضع للضريبه الموحده على المرتبات ٠

ويفهم من ذلك انه يجوز ترحيل الخسائر المتعلقه باحدى السنوات لتخصم من ارباح السنوات التاليه بحد اقصى خمسه سنوات ، ويقصد بتلك الخساره تلك المحدده طبقا للقواعد التى ينص عليها قانون الضرائب او بعباره اخرى الخسائر الضريبيه وليست المحاسبيه ٠

على وجه العموم فان تلك الخسائر المرحله يتم عاده معالجتها فى الاقرار الضريبى للشركه وليست قائمه الدخل ، وهى تخصم من وعاء الضريبه فى حاله اجازتها طبقا لنص الماده (١١٥) ٠

٥- المبالغ التى يجوز خصمها تلافيا للازدواج الضريبى :-

تنص الماده (١١٨) من القانون على ما يلى :-

" تخصم ايرادات رؤوس الاموال المنقوله غير المتصله بمباشرة المهنه والداخله فى ممتلكات الشركات او الجهات المنصوص عليها فى الماده (١١١) مكرر او اعفيت منها بمقتضى القانون من مجموع الربح الصافى الذى تسرى عليه الضريبه على ارباح شركات الاموال وذلك بمقدار مجموع الايرادات المشار اليها بعد خصم نصيبها فى مصروفات وتكاليف الاستثمار بواقع ١٠٪ من قيمة تلك الايرادات وبشرط ان تكون هذه الايرادات داخله فى جمله ايرادات الشركه او الجهه "٠

ويسرى الحكم ذاته على ايرادات الاراضى الزراعيه او العقارات المبنيه الداخله فى ممتلكات الشركه والجهه والتى خضعت لضريبه الاطيان او الضريبه على العقارات المبنيه او اعفيت منها بمقضى القانون بحيث تخصم تلك الايرادات من مجموع الربح الصافى الذى تسرى عليه الضريبه على

ارباح شركات الاموال بعد استبعاد ١٠ ٪ من اجمالى تلك الايرادات ٠ وفى الحالتين لايجوز خصم ايه تكاليف متعلقه بتلك الايرادات [1] ٠

مثـــال :-

بفرض ان البيانات التاليه ظهرت فى قائمة الدخل لشركة جرانه للسياحه (ش٠م٠م) فى نهايه عام ١٩٩٧ :-

٢٠٠٠٠ج صافى الربح ، ١٠٠٠ أيرادات رؤوس أموال متنوعه ، ٣٢٠ ج ضريبه قيم منقوله على ايرادات رؤوس أموال منقوله (خسائر)٠

المطلوب تحديد الربح الخاضع للضريبه على ارباح شركة جرانه للسياحه ٠

يمكن تحديد الربح الخاضع للضريبه بطريقتين هما :-

١- الطريقه الاولى :

صافى الربح طبقا لقائمة الدخل	٢٠٠٠٠ج
(-) ٩٠٪ من اجمالى الايرادات المتعلقه برؤوس الاموال المنقوله (تخصم من الوعاء) ١٠٠٠x٩٠/١٠٠	٩٠٠
	١٩١٠٠ج
(+) الضريبه على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله (تضاف للوعاء)	٣٢٠
الربح الخاضع للضريبه	١٩٤٢٠ ج

---

(1) ويراعى ان يحسب الخصم سالف الذكر سواء اكانت نتيجه حساب الارباح والخسائر ربحا ام خساره طبقا للتعليمات التفسيريه لمصلحه الضرائب رقم (٣) للماده (٣٦) من القانون (١٤) لسنه ٣٩ وهى تقابل الماده (١١٨) من القانون ١٥٧ لسنه ٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنه ١٩٩٣ ٠

٢- الطريقه الثانيه :

صافى الربح طبقا لقائمة الدخل	٢٠٠٠٠ج
(-) اجمالى ايرادات رؤوس الاموال المنقوله	١٠٠٠
	١٩٠٠٠
(+) ضريبه على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله (تضاف للوعاء)	٣٢٠
	١٩٣٢٠
(+) ١٠٪ من اجمالى الايرادات١٠٠٠x ١٠ /١٠٠	١٠٠
	١٩٤٢٠

و قد تم تعديل نص المادة ١١٨ بموجب القانون ٥ لسنة ١٩٩٨ على النحو التالى :-

{ تخصم ايرادات رؤوس الموال المنقولة غير المتصلة بمباشرة المهنة و الداخلة فى ممتلكات الشركات أو الجهات المنصوص عليها فى المادة (١١١) من هذا القانون و التى خضعت للضريبة وفقا للبند (أولا) من المادة (١١١مكررا) أو أعفيت منها بمقتضى القانون من مجموع الربح الصافى للشركة و ذلك بمقدار مجموع الأيرادات المشار اليها بعد خصم العوائد المدفوعة على الودائع و القروض الخاصة برؤوس الأموال المنقولة التى نتجت عنها هذه الأيرادات و كذلك ما تكون الشركة أو الجهة قد تحملته من مصاريف و تكاليف الأستثمار و بشرط أن تكون هذه الأيرادات داخلة فى جملة ايرادات الشركة او الجهة } .

وفيما يلى مثالاً عملياً على تطبيق تلك المادة بعد تعديل القانون :-

مثال عملى:

فيما يلى البيانات المستخرجة من القوائم المالية لأحد الشركات المساهمة (القيمة بالأف الجنيهات):-

- مجموع الخصوم	٥٠٠٠٠	- صافى الأرباح	١٥٠٠
- مجموع حقوق الملكية	٥٠٠٠	- العوائد و الفوائد المدفوعة	٣٠٠٠
-استثمارات فى رؤوس اموال منقولة غير متصلة بمباشرة النشاط	٦٠٠٠	- ايرادات اموال منقولة غير متصلة بمباشرة النشاط	٦٠٠
		- المصروفات الأخرى الأدارية	٥٠٠
		- الأيرادات الأجمالية	٦٠٠٠٠

المطلوب :

أولاً : تحديد اجمالى ما يخصم من ايرادات رؤوس الأموال المنقولة .

ثانياً : تحديد المبالغ التى يجوز خصمها من الوعاء الضريبى تطبيقاً لنص المادتين ٢٩ ، ١١٨ من قانون الضرائب على الدخل المعدلة بالقانون ٥ لسنة ١٩٩٨ .

الحل :

أولاً : ينقسم ما يخصم من ايرادات رؤوس الأموال المنقولة الى جزئين هما :-

أ- مصاريف و تكاليف أستثمار رؤوس الأموال المنقولة .

ب- اكلفة تمويل رؤوس الأموال المنقولة من الغير .

أ- مصاريف و تكاليف أستثمار رؤوس الأموال المنقولة .

- و يتم حساب مصاريف و تكاليف استثمار رؤوس الأموال المنقولة على النحو التالى :-

ايرادات رؤوس الأموال المنقولة × معدل مصاريف و تكاليف الأستثمار

- كما يتم حساب معدل مصاريف و تكاليف الأستثمار على النحو التالى :-

$$\frac{\text{المصروفات العمومية و الأدارية الأخرى (اجمالى مصاريف و تكاليف الأستثمار (المصاريف الأدارية العمومية)- العوائد و الفوائد المدفوعة)}}{\text{اجمالى الأيرادات}}$$

و بتطبيق ذلك على المثال السابق يتضح :-

مصاريف و تكاليف استثمار رؤوس الأموال المنقولة = ايرادات رؤوس الأموال المنقولة × (المصروفات العمومية الأخرى ÷ اجمالى الأيرادات)

٤/٣/٣ الاعفاءات الضريبيه المصرح بخصمها من وعاء الضريبه على ارباح شركات الاموال

فتطبيقا للبنود ١، ٢، ٣، ٤ من الماده (١٢٠) يتم خصم عديد من المبالغ والارباح لشركة الاموال من وعاء الضريبه ، حيث انها تمثل اعفاءات وحوافز يتعين خصمها من الدخل الخاضع للضريبه ، علما بان ذلك الخصم لايظهر بقائمة الدخل ، وانما يعالج فى الاقرار الضريبى لشركة الاموال ٠ وفيما يلى ايضاح موجز لتلك الاعفاءات :

١- نسبه من رأس مال الشركات المساهمه المقيده فى سوق الاوراق الماليه :-

حيث نص البند (١) من الماده (١٢٠) من القانون على انه يعفى من الضريبه مبلغ يعادل نسبه من رأس المال المدفوع بما لا يزيد على الفائده التى يقررها البنك المركزى المصرى على الودائع لدى البنوك عن سنه المحاسبه ، وذلك بشرط ان تكون الشركة من شركات المساهمه التابعه للقطاع العام او الخاص وان تكون اوراقها الماله مقيده فى سوق الاوراق الماليه ٠

تأسيساً على ذلك يتم اعفاء جزء من ارباح الشركه المساهمه من الخضوع للضريبه على ارباح شركات الاموال فى حدود نسبه معينه من رأس المال المدفوع تعادل معدل الفائده المقرر من البنك المركزى على الودائع [1]٠

---

[1] بعد تحديد سعر الفائده من رقابه البنك المركزى المصرى ، اصبح يتم تحديد مبلغ الاعفاء بمتوسط سعر الخصم عن سنه المحاسبه الذى يحصل عليه البنك المركزى من البنوك التجاريه ٠

مثـــال:

اسفرت قائمه الدخل لشركة السلام للسياحه - ش٠م٠م عن عام ١٩٩٧ عـــن مبلـــغ (١٠٠٠٠٠٠)ج ، وان رأس المـــال المدفـــوع للشـــركة (١٠٠٠٠٠٠٠)ج ٠المطلوب تحديـد وعـاء الضريبـه علمـا بـان سعر الخصم الذى حصل عليه البنك المركزى من البنوك التجاريه عن عام ٩٧ هو ١٠٪٠

فـى تلـك الحالـه فـان الاربـاح الخاضعــه للضريبــه يتـم تخفيضهـا بمبلـغ (١٠٠٠٠٠٠)ج ، ومن ثم لايكون هناك وعـاء ضريبى علـى اربـاح شـركات الاموال لان المبالغ الذى يسمح بخصمه من تلـك الاربـاح الخاضعـه فـى تلـك الحاله يعـادل مقـدار تلـك الاربـاح (الاربـاح المحققـه ١,٠٠٠,٠٠٠ = المبلـغ المسموح باعفاءه من الارباح ١٠٠٠٠٠٠٠ x ١٠/١٠٠) ٠

وقـد تـم اصـدار تعليمـات اصـدار التعليمـات تفسيرية مـن مصلحـــة الضرائـــب للبند(١) من المادة١٢٠ من القانون على النحو التالى :-[1]

وطبقا لنص المادة (١) فأنه لكى يتـم يتمتـع بالاعفـاء الضريبـى الـوارد بـه لابد من توافر الشروط التاليه :-

أ- ان تكون الشركة من الشركات المساهمةالتابعة للقطاع العام او الخاص .

ب- ان تكون اوراقها المالية مقيدة فى سوق الاوراق المالية .

ج- ان يعادل المبلغ المعفى من الضريبة من رأس المـال المدفـوع لاتزيـد عـن متوسط الفائدة التى يحددها البنك المركزى على الودائع لدى البنوك عن سنة المحاسبة .

---

[1] تعليمات تفسيرية رقم ٣ لسنة ٩٧ للبند (١) من المادة (١٢٠) مـن القـانون ١٥٧ لسـنة ٨١ المعـدل بالقانون ١٨٧ لسنة ٩٣

وفى مجال تطبيق حكم هذا البنـد لابـد مـن التفرقـة بيـن حـالت ثـلاث لهـذا النوع من الشركات .

أ- حالة الشركات المساهمة الخاضعة لاحكـام القانون رقـم ٢٣٠ لسـنة ١٩٨٩ لايسـرى حكـم البنـد (١) مـن المـادة ١٢٠ المشـار اليـه علـى الشـركات المساهمة الخاضعة لاحكام قانون الاستثمار رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ خـلال فترة الاعفاء الضريبى الممنوح لهـا بمقتضـى نـص المـادة ١١من القـانون حتى لوكانت الشركة مستوفاة لكافة الشروط الواجب توافرهـا لتطبيق هـذا البند ذلك لان الإعفاء من الضريبة انما يتطلب (وعاء خاضعاً للضريبة) والشركات المشار اليها فى خلال فترة الاعفاء الضريبـى تكـون معفـاة مـن الضريبة على ان يبدأ سريان البند المذكور اعتباراً من اول سنة مالية تاليـة لانتهاء فترة الاعفاء لاضريبى .

ب- حالة الشركات المساهمة ا لخاضعـة لاحكـام قـانون الاسـتثمار رقـم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ واجرت التوسعات المنصوص عليها فى المادة ١٥ من القـانون المذكور وتقدم اقرارتها الضريبى عن جميع اربحاها المحققة لا يسرى حكم البند المذكور على مثل هذه الحالات الا بالنسبة للمشروعات والتوسعات التى انتهت فترة الاعفاء الضريبى الممنوح لها سواء بمقتضى نص المـادة ١١ او المـادة ١٥ مـن القـانون رقـم ٢٣٠ لسـنة ١٩٨٩ حيث يتم تنسيب الاربـاح الخاضعة للضريبة الى الارباح الكلية بنسبة رأس المال الكلى المدفوع .

ثم يحتسب مبلغ الاعفاء بما يعادل متوسط سعر الفائدة التـى يحددهـا البنـك المركزى المصرى على الودائع لدى البنوك فى سنة المحاسبة مـن رأس المـال المدفوع الخاضع ناتجة بعد اجـراء التنسيب المشـار اليـه ويمكـن ايضـاح ذلـك بالمثال التالى :

- شركة مساهمة منشأة طبقاً لاحكام قانون الاستثمار رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ برأس مال مدفوع قدرة ٢٤ مايون جنيه استنفذت سنوات الاعفاء الصريبى الممنوح لها بمقتضى المادة ١١ من القانون ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ ثم توسعت من ذات القانون وحققت ارباحا قدرها ٣٥ مليون جنيه عن سنة ١٩٩٢ و معدل الفائدة لدى البنك المركزى هى ١٢,٢٥٪ يكون تحديد المبلغ الخاضع للضريبة وفقاً لأى من الطريقتين التاليتين :-

الطريقة الأولى :

المبلغ المعادل للفائدة على الودائع من رأس المال الذى انتهت مدة أعفاءه =

٢٤٠٠٠٠٠٠×١٢,٢٥٪ = ٢٩٤٠٠٠٠ جنيه .

الأرباح الخاضعة للضريبة (ارباح ٥٠٪ من رأس المال الكلى)

٣٥٠٠٠٠٠٠×٥٠٪ = ١٧٥٠٠٠٠٠

الأرباح الخاضعة للضريبة بعد استبعاد المبلغ المعادل للفائدة على الودائع

١٧٥٠٠٠٠٠-٢٩٤٠٠٠٠= ١٤٥٦٠٠٠٠ جنيه

الطريقة الثانية:

الأرباح الخاضعة للضريبة (أرباح ٥٠٪ من رأس المال الكلى)

٣٥٠٠٠٠٠٠ × ٥٠٪ = ١٧٥٠٠٠٠٠ جنيه

نسبة الرباح المحققة لرأس المال المدفوع

١٧٥٠٠٠٠٠÷ ٢٤٠٠٠٠٠٠	=٧٢,٩١٧٪
يخصم منها نسبة معدل الفائدة المعفى	= ١٢,٢٥٠٪
نسبة معدل الفائدة الخاضع	= ٦٠,٦٦٧٪

المبلغ الخاضع للضريبة = ٢٤٠٠٠٠٠٠×٦٠,٦٦٧ = ١٤٥٦٠٠٠٠ جنيه

جـ- حالة الشركات المساهمة الخاضعة للقانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ و أنتهت مدة إعفائها و كذلك الشركات المساهمة الخاضعة للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ و في هذه الحالة يسرى حكم البند (١) من المادة ١٢٠ على كامل قيمة رأس المال المدفوع و المقيد بالبورصة .

٣- الارباح الناتجه من ارباح الشركة في شركة اخرى او اكثر :-

اعفى المشرع في الضريبه الموحده على ايرادات النشاط التجارى والصناعى والضريبه على ارباح شركات الاموال بحسب الاحوال والارباح الناتجه عن اندماج الشركه في شركة اخرى او اكثر طبقا لاحكام قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنه ١٩٨١ [1] ٠

وطبقا لنص الماده (١٢٠) البند (٢) من قانون الضرائب على الدخل ونص الماده (١٣٤) من القانون ١٥٩ لسنه ٨١ فان الارباح الناتجه عن الاندماج وهى الارباح التى تنتج عن عمليه اعاده تقييم اصول الشركات الراغبه في الاندماج تعفى من الضريبه الموحده على ايرادات النشاط التجارى والصناعى (تطبيقا لنص الماده ٢٠ من القانون الضريبى على الدخل الموحد) او الضريبه على ارباح شركات الاموال (تطبيقا لنص الماده ١٢٠ /٢ من الضريبه على ارباح شركات الاموال) ٠

---

(1) طبقا لاحكام ذلك القانون فان الاندماج جائز قانونا لشركات المساهمه وكل من شركات التوصيه بالاسهم وشركة التوصيه البسيطه وشركات ذات المسئوليه المحدوده وشركات التضامن على ان يتم الاندماج في شكل شركة مساهمه اومع هذه الشركات وتكوين شركه مساهمه مصريه جديده ٠

كما يجوز لاى من تلك الشركات ان تساهم في شركة مساهمه مصريه قائمه او جديده بقيمه اى فرع او وكاله او منشأه مملوكه لها ، ويعتبر الفرد او الوكاله او المنشأه في حكم الشركات المندمجه فيما يتعلق تطبيق احكام الاندماج ٠

تحقيقا لذلك فان الارباح الناتجه عن اعاده تقييم شركات الاموال فى شركة مساهمه مصريه تعتبر معفاه من الخضوع للضريبه .

٣- ما تنتجه اسهم او حصص الشركات او الجهات المنصوص عليها فى الماده (١١١) فى تأسيس شركة مساهمه اخرى :-

نص البند (٣) من الماده (١٢٠) بان يعفى من الضريبه على ارباح شركات الاموال ما تنتجه الاسهم او الحصص التى تحصل عليها الشركات والجهات المنصوص عليها فى الماده (١١١) من ارباح فى مقابل ما قدمته عينيا او نقدا فى تأسيس شركة مساهمه اخرى بشرط ان تكون الشركة التابعه قد دفعت عن ارباحها الضريبه على ارباح شركات الاموال او تكون معفاه منها .

على هذا تعفى ارباح الاسهم او الحصص التى تحصل عليها شركات الاموال مقابل ما قدمته عينيا او نقدا فى تأسيس شركة مساهمه اخرى عن الضريبه على ارباح شركات الاموال .

٤- الارباح التى توزعها شركات المساهمه المصريه التى يكون الغرض منها استثمار اموالها فى الاسهم والسندات :-

فتطبيقا لنص البند (٤) من الماده (١٢٠) اعفى القانون الارباح التى توزعها فى كل سنه ماليه شركات المساهمه المصريه التى يكون الغرض منها استثمار اموالها فى الاسهم والسندات على اختلاف انواعها وذلك بمقدار ما يحصل عليه من ايرادات تلك الاسهم والسندات خلال السنه الماليه المذكوره بالشرطين التاليين (أ) ان تكون هذه الايرادات قد اديت عنها بالفعل الضريبه النوعيه الخاصه بها او ان تكون معفاه منها بمقتضى القانون ، (ب) ان يكون ٩٠٪ على الاقل من رأس مال الشركة بما فى ذلك الاحتياطيات والاموال المجمعه والقروض التى تعقدها مخصصه لتوظيفه فى الاوراق الماليه .

كما نصت الماده (١٢٠) بند (٤) مكرر على اعفاء ما تنتجه الاسهم او الحصص التى تحصل عليها الشركات من ارباح فى مقابل مساهمتها فى شركة مساهمه اخرى وذلك بمقدار مجموع تلك الايرادات بعد خصم ١٠ ٪ من قيمتها مقابل نصيبها فى مصاريف وتكاليف الاستثمار وبشرط ان تكون الشركة المساهمه الاخرى قد دفعت عن ارباحها الضريبه على ارباح شركات الاموال او ان تكون معفاه منها ٠

٥/٣/٢ مثال تطبيقى على تحديد وعاء الضريبه على ارباح شركات الاموال السياحيه

يتناول هذا الجزء كيفيه تحديد وعاء الضريبه على ارباح شركات السياحه التى تتخذ شكل شركة الاموال ككيان قانونى لها من خلال مثال عملى تطبيقى [١].

قامت شركة الجوهرة للسياحه – ش٠م٠م باعداد قوائمها الماليه فى ١٩٩٨/١٢/٣١ (قائمة المركز المالى ، قائمة الدخل ، قائمة التدفقات النقديه) ، والتى تمت مراجعتها عن طريق المحاسب القانونى للشركة ٠

وقد كلفت الشركة محاسبها القانونى باعداد الاقرار الضريبى وفقا للمعلومات التى تتضمنها تلك القوائم بالاضافه للايضاحات المرتبطه بذلك على النحو التالى :–

---

[١] هذا المثال العملى مأخوذ بتصرف من الباحث لاحد الحالات العمليه الواقعيه ، بشكل يخدم القارىء الذى يرغب فى التعرف على كيفيه تحديد وعاء الضريبه لشركات الاموال السياحيه ٠

اولاً قائمة المركز المالى لشركة الجوهرة للسياحه

الصافى	مجمع الاهلاك	التكلفه	البيان	ايضاح	١٩٩٧/١٢/٣١
			الاصول طويلة الاجل		
			الاصول الثابته	(٣)	
٢٠٤١٤٧,٠٠٠	١١٦٨٥٣,٠٠٠	٣٢١٠٠٠,٠٠٠	مبانى		٢١٦٩٨٧,٠٠٠
١٥٧٥٣٠,٣١٠	١٧٦٧٩١,٥٥٠	٣٣٤٣٢١,٨٦٠	تركيبات وديكورات		١٨١٨١٧,٢٥٠
١٥٣٥٥٩,٨٤٠	٢٦٠٨٣٤,٤٣٠	٤١٤٣٩٤,٢٧٠	اجهزه والات		١٦٣١٦٢,٥١٠
٥٨٨٧٥,١٩٠	١٥٦٢٩٣,٩٠٠	٢١٥١٦٩,٠٩٠	وسائل نقل وانتقال		١٠١٩٠٩,٠٠٠
١٣٠٥,٥٥٠	ـــــ	١٣٠٥,٥٥٠	عدد وادوات		ـــــ
٣٥٣٧٦,١٥٠	٨٣٩٤٤,٦٨٠	١١٩٣٢٠,٨٣٠	اثاث ومفروشات		٣٨٧١٩,٨٩٠
١٠١٣٨٤,٥٢٠	٦٥٦٧٧,٤٣٠	١٦٧٠٥٩,٩٥٠	عدد وادوات		١١٧٤٩٩,٠٤٠
-------	٤١٢٥٢,٦٠٠	٤١٢٥٢,٦٠٠	مصروفات التأسيس		٢٤١١,٨٧٠
٧١٢١٧٦,٥٦٠	٩٠١٦٤٧,٥٩٠	١٦١٣٨٢٤,١٥٠			٨٢٣٢١٣,٩٣٠
٥٧٠٧١١٩,١٥٠	٦٥٢٩٢٦٦,٥٤٠	١٢٢٣٦٣٨٥,٦٩٠	منشآت سياحية(سيارات سياحيه)	(٤)	٤٦٤٢٧٩٤,٢٢٠
٦٠١٢٨٠,٠٠٠			مشروعات تحت التنفيذ		
			الاصول طويلة الاجل		
٢١٣٠٠٠٠,٠٠٠			استثمارات فى شركات تابعه شقيقه	(٥)	٢١٣٠٠٠٠,٠٠٠٠
٩١٥٠٥٧٥,٧١٠			اجمالى الاصول طويلة الاجل		٧٥٩٦٠٠٨,١٥٠
			الاصول المتداولة		
١٩٧٥٥٧,٧١٠			مخزون	(٦)	٢٧٩١٢٤,٣١٠
			مدينون واوراق قبض		
	٦٧٣٦٢٥٢,٨٨٠		عملاء	(٧)	١٠٦٨٦٠١,٣٠٠
			حسابات مدينة اخرى		
	٩٤٩٤١,٠٠٠		تأمينات	(٨)	٨٩٨٧٥,٠٠٠
	٧٤٣٠٠,٩٠٠		عهد	(٩)	٢٧١٩٢٨,١٥٠
	٤٥٠,٠٠٠		سلف عاملين	(١٠)	٩٢٥,٠٠٠
	٢٨٤١١,٥٢٠		ايرادات مستحقه	(١١)	٦٥٦٢٤,٦٥٠
	١٩٧٠٨٦٩,٢٤٠		مصروفات مقدمه	(١٢)	١١٩٦٣٣٤,٨٤
		٥٥٦٢٨,٦٥٠	دفعات مقدمه	(١٣)	٥٥٦٢٨,٦٥٠
		(١١١٢٥,٧٣٠)	مخصص ديون مشكوك فيها		
	٤٤٥٠٢,٩٢٠				
	٣٤٢٣,٨٠٠		مدينون متنوعون	(١٤)	١٤٢٦٢,٠٠٠
	٣٣٨٦٠١,٢٧٠		مصلحة الضرائب		٢٢٢٣٥٣,٧٢٠
٩٢٩٦٧٥٣,٥٣٠					٣٢٦٤٦٥٧,٦٢٠
			النقديه		
	١٩٢٤٠٥٣,٣٧٠		ودائع		
	٣٢٠٠١٩,٨٦٠		نقديه بالبنوك		
	٢٨٣٠٦١,٦٦٠		نقديه بالخزينه		
٢٥٢٧٧١٣٤,٨٩٠					
٢١١٧٢٠٢١,٨٤٠			اجمالى الاصول		١٢٣٩٥٤٤٤٠,٤٨٠
			حسابات نظاميه		
٤٣١٣٣٧,٠٠٠			خطابات ضمان	(١٨)	١٢٣٩٥٤٤٠,٤٨٠

البيان	إيضاح			
الالتزامات المتداولة				
الدائنون واوراق الدفع				
موردين واوراق دفع	(١٩)		٥١١٦٠٥,٢٦٠	٢٥٣٩٨١,٤٢٠
حسابات دائنه				
حسابات دائنه مستحقه للشركات التابعه والشقيقه	(٢٠)	٦٦١٢٤٧٥,٠٦٠		٥١٥٦٢٣,٥٣٠
دائنو توزيعات		٤٤٥٠٥,٣٧٠		
حسابات دائنه اخرى			٦٦٥٦٩٨٠,٤٣٠	
ايرادات مقدمه	(٢١)	٥٤٨٥٧,٠٠٠		
عملاء سياحه دينيه	(٢٢)	١٧٢٨٠٢٥,٠٠٠		
مصروفات مستحقه	(٢٣)	٢٤٠٦٥٥,٠٦٠		٢١٩٥٧٦,٠١٠
دائنون متنوعون	(٢٤)	١٧٤٨٥٢,٢٣٠		٧٤٧١٣,٣٤٠
تأمينات مناقصات		١١١٩,٥٠٠		
			٢١٩٩٥٠٨,٧٨٠	
اجمالى الالتزامات المتداولة			٩٣٦٨٠٩٤,٤٧٠	١٠٦٣٨٩٤,٣٠٠
حقوق المساهمين				
رأس المال المصدر والمدفوع عدد مليون سهم بقيمة اسميه ١٠ جم السهم	(٢٥)		١٠٠٠٠٠٠٠,٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠٠,٠٠٠
احتياطيات وارباح مرحله	(٢٦)			
احتياطى قانونى		٤٥٧٦٧٥,٧٦٠		٤٣٤٢٥١,٨٨٠
احتياطى غير عادى		٧٨٩٧٩٤,١٢٠		٣٨٩٢٤٥,٨١٠
احتياطى فرق تقويم اصول		٤٠٨٦٩,٤٦٠		٣٩٥٧٠,٩٣٠
حـ / الارباح والخسائر		٥١٥٥٨٨,٠٣٠		٤٦٨٤٧٧,٥٦٠
			١٨٠٣٩٢٧,٣٧٠	
اجمالى الالتزامات وحقوق المساهمين			٢١١٧٢٠٢١,٨٤٠	
حسابات نظاميه			٤٣١٣٣٧,٠٠٠	
التزامات خطاب ضمان			٢١٦٠٣٣٥٨,٨٤٠	

الايضاحات المرفقه تعتبر جزءا لا يتجزء من هذه القوائم وتقرأ معها ويتم الافصاح عن تفاصيل كل حساب بالايضاحات المتممه للقوائم الماليه وفقا لمتطلبات الافصاح الوارده بمعايير المحاسبه المصريه والدوليه •

ثانيا : قائمة الدخل لشركة الجوهرة للسياحه

١٩٩٨/١٢/٣١		البيان	ايضاح	١٩٩٧/١٢/٣١
	١٣٣٢٥٢٢,٠٥٠	ايرادات السياحه	(٢٧)	١٥٨٢٩٠٠,٦٨٠
	(٨٨٧٥٢٨,٢٨٠)	مصروفات السياحه	(٢٨)	(١٤٢٢٧٢٨,٠١٠)
٤٤٤٩٩٣,٧٧٠		مجمل ربح السياحه		١٦٠١٧٢,٦٧٠
	٤٥٤٦٧٠,٢٨٠	عمولات الطيران	(٢٩)	٤٦٢٣٥٨,٤٠٠
	(٢٥١٧٩١,٥٦٠)	مصروفات تنشيط طيران	(٣٠)	(٢٨٦٥٢٧,٨٩٠)
٢٠٢٨٧٨,٧٢٠		مجمل ربح نشاط الطيران		١٧٥٨٣٠,٥١٠
	١١٧٨٣٩٠,٥٠٠	ايرادات العمره	(٣١)	١٣٩٩٥٠٨,٠٠٠
	(١٠٦٨١٧٥,٤٨٠)	مصروفات العمره	(٣٢)	(١٣٣٠٦٠,٢٥٠)
١١٠٢١٥,٠٢٠		مجمل ربح العمره		٦٨٩٠٦,٧٥٠
	٥٢٥٢١٩٠,٠٠٠	ايرادات الحج	(٣١)	٥١٧٩٦٥٠,١٠٠
	(٥٠٧٢٥٢٧,٤٨٠)	مصروفات الحج	(٣٢)	(٩٦١٧٨١,٦٨٠)
١٧٩٦٦٢,٥٢٠		مجمل ربح الحج		٢١٧٨٦٨,٤٢٠
	٢٢٢٧٥٤٠,٨١٠	ايرادات السيارات المعفاه		١١٠٩٤٧٠,٩٥٠
		يخصم منه		
	(١٥٠٧٥٧١,٨٠٠)	مصروفات السيارات المعفاه		(٤٦٢٣٥٨,٤٢٠)
	(٢٠١٢٣٢,٩٣٠)	م. عموميه للسيارات المعفاه		ــــــــ
	(٥١٩٤٠١,٧٨٠)	اهلاك السيارات المعفاه	(٤)	(٤٤٩٩٧٧,٢٥٠)
	(٩٠٠٤,٧٦٠)	اهلاك تركيبات وديكورات قسم النقل	(٣)	(٤٩٧٦,٤٣٠)
(٩٦٧٠,٤٦٠)		صافى خسارة السيارات المعفاه		١٩٢١٥٨,٤٩٠
	٤٥١٦٨٨١,٩١٠	ايرادات السيارات غير المعفاه		٢٥٠٩٨٦٠,٨٢٠
		يخصم منه		
	(٤٠٩٥٤٥٢,٨٣٠)	م. السيارات غير المعفاه		(١٧٨٧٢٥٣,٤١٠)
	(١٦٩٤٦٥,٨٦٠)	م. عموميه للسيارات غير المعفاه		ــــــــ
	(١٩١٠٠٥,٤٩٠)	اهلاك السيارات غير المعفاه	(٤)	(١٩٢٣٥٥,٥٩٠)
	(٧٥٨٣,٣٤٠)	اهلاك تركيبات وديكورات قسم النقل	(٣)	(١١٦١١,٦٧٠)
٥٣٣٧٤,٣٩٠		صافى ربح السيارات غير المعفاه		٥١٨٦٤٠,١٥٠
٩٨١٤٥٣,٩٦٠		اجمالى ارباح الشركة		١٣٣٣٥٧٦,٩٩٠
	(٥٥٣٠٧٣,٨٨٠)	المصروفات العموميه	(٣٣)	(٧٢١١٠١,٣٣٠)
	(١٥٢٨٤١,٨٥٠)	اهلاك الاصول الثابته	(٣)	(١٤٥٠٥٩,٨٠٠)
	(٢٨٣١,٠٠٠)	مصروفات سنوات سابقه		(٤٨١٢٤,٨٢٠)
	ــــــــ	اهلاك طوارىء		(٢١٢٥,٠٠٠)
(٧٠٨٧٤٦,٧٣٠)				(٩١٦٤١٠,٩٥٠)
	٩٣٢٠٤,٣١	فوائد ودائع		٦٥٧٢٣,٥٠٠
	٦١٥١,٦٨	ايرادات اخرى عاديه		٨٣١١١,٤٩٠
	٦٩٥٦,٩٤	ايرادات سنوات سابقه		٢١١,٥٧٠
	(١١١٢٥,٧٣٠)	مخصصات اخرى بخلاف الاهلاك		٣٤٨٩٧,٠٦
٩٥١٨٧,٢٠٠				١٨٣٩٤٣,٦٢٠
٣٦٧٨٩٤,٤٣٠		صافى ارباح النشاط		٦٠١١٠٩,٦٦٠
	١٣٩١٩٨,٠٠٠	ارباح رأسماليه		ــــــــ
	٨٤٩٥,٦٠٠	ايرادات تعويضات		ــــــــ
١٤٧٦٩٣,٦٠٠				
٥١٥٥٨٨,٠٣٠		صافى الربح قبل الضرائب		
(١٨٥٠١٧,٣٥٠)		ضريبة الدخل		(١٣٢٦٣٢,١٠٠)
٣٣٠٥٧٠,٦٨٠		صافى الربح بعد الضرائب		

فى ضوء المعلومات السابقه يمكن تحديد وعاء الضريبه فى ضوء الاقرار الضريبى عن الشركة فى ١٩٩٨/١٢/٣١ على النحو التالى :-

بدل الاقرار الضريبى

عن ارباح شركات اموال شركة الجوهرة للسياحه (ش٠م٠م)

عن الفترة من ٩٨/١/١ حتى ١٩٩٨/١٢/٣١

اسم الشركة / الجوهره للسياحه

مقر ادارة الشركة / القاهرة

الكيان القانونى / شركة مساهمه مصريه

نوع النشاط / سياحه عامه فقرة (أ) تطبيقا لاحكام القانون ٣٨ لسنه ٧٧ المعدل بالقانون ١١٨ لسنه ١٩٨٣

الملف الضريبى / ٥/١٤/٥٠٠

المأمورية التابع لها / مأمورية ضرائب شركات المساهمه

فروع الشركة / فرع بالجيزه عنوانه ------

وعاء الضريبه :-

حـ/ الارباح والخسائر	**صافى الربح قبل الضرائب**	٥١٥٥٨٨,٠٣٠
يضاف **صافى خسارة النقل السياحى المعفى من الضرائب تطبيقا للماده الخامسه من القانون (١) لسنه ١٩٧٣ المستبدل بالقانون (٨) لسنه ١٩٩٧**		٩٦٧٠,٤٦٠
		٥٢٥٢٥٨,٤٩٠

يخصم **٩٠٪ من فوائد الودائع المعفاه طبقا لنص المـاده ١١٨ مـن القـانون ١٥٧ لسـنه ٨١ المعـدل بالقانون ٨٧ لسنة ٩٣**		**(٨٣٨٨٣,٨٨٠)**
وعاء الضريبه		**٤٤١٣٧٤,٦١٠**
ضريبة شركات الاموال ٤٠ ٪		**(١٧٦٥٤٩,٨٥٠)**
رسم تنمية موارد الدوله		**(٨٤٦٧,٥٠٠)**

مجموع الضرائب المستحقه ١٨٥٠١٧,٣٥٠ ، وحيث ان هنـاك ضرائـب مخصومه من الشركة عند المنبع مقدارها ٣٣٨٦٠١,٢٧٠ جنيه ، ومـن ثـم لا توجد ضريبه واجبة الاداء هذا العام .

اعتماد المحاسب القانونى
د . أمين السيد احمد لطفى
رقم القيد بسجل المحاسبين والمراجعين ٩٤٠٨
تحريرا فى ١٩٩٦/٣/٢٨

توقيع رئيس مجلس الادارة

الفصل الرابع

إجراءات الفحص الضريبى للحسابات الختامية و الميزانية العمومية للشركات السياحية

الفصل الرابع

اجراءات الفحص الضريبى للحسابات
الختامية والميزانية العمومية للشركات السياحية

مقدمــــه

بعد أن تقوم شركات السياحة باعداد حساباتها الختامية وميزانياتها العمومية ، يتم اعداد الإقرارات الضريبية للشركاء فى شركات الأشخاص السياحية ، ولشركات الأموال السياحية وفقاً لما تقدم ويتم تقديمها للمأموريات المختصة فى المواعيد القانونية المقررة وسداد الضريبة من واقعها طبقاً لأحكام القوانين الضريبية واللوائح والتعليمات المتعلقة بها .

هذا وحيث لن يعتد بالإقرارات الخاصة بهؤلاء الممولين المعدة على خلاف الأحكام الضريبية ، وحيث تكون العبرة فى الدفاتر والسجلات التى يمسكها الممول بأمانتها ومدى اظهارها الحقيقة وانتظامها من حيث الشكل وفقاً لأصول المحاسبة السليمة وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة فى هذا الشأن ، وتطبيقاً لنص المادة (١٠٠) من القانون يقع عبء الإثبات على مصلحة الضرائب فى حالة عدم الإعتداد بالدفاتر متى كانت ممسوكة على النحو المشار اليه سابقاً ، وحتى تقوم المصلحة بدورها يتعين عليها فحص الإقرار ومرفقاته ضريبياً ، بهدف التحقق من سلامة وانتظام الدفاتر شكلياً ، والتحقق من صحة وسلامة ما ورد بها من بيانات ، والتحقق من أن الدفاتر قد اشتملت على كافة عمليات المنشأة ، والتحقق من المعالجة المحاسبية السليمة لما تم اثباته فى

الدفاتر ، وكشف ما قد يكون بالدفاتر والسجلات من أخطاء وتزوير وتلاعـب ، وأخيراً يتم فى النهاية تقرير اعتماد الدفاترأو عدم إعتمادها .

يهتم هذا الفصل بإستعراض الفحص الضريبى للإقرارات الضريبيـة التـى يقدمهـا الشـركاء فـى شـركات الأشـخاص السياحية ، أو التـى تقدمهـا شـركات الأموال السياحية بالإضافة الى القوائم المالية المرفقة بتلك الإقرارات الضريبيـة بهدف الربط الضريبى على هؤلاء الممولين ، وتحقيقـاً لذلـك سـوف يتـم تقسـيم هذا الفصل الى الموضوعات التالية :-

١/٤ مقومات تخطيط الفحص الضريبى لشركات السياحة .

٢/٤ خطوات الفحص الضريبى الميدانى لشركات السياحة .

٣/٤ تقييم نتائج الفحص الضريبى لشركات السياحة .

٤/٤ مثال تطبيقى على اعداد تقرير فحص ضريبى لشركة السياحة .

١/٤ طبيعة مقومات تخطيط الفحص الضريبى لشركات السياحة :-

بوجه عام يقصد بفحص الحسابات الإطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات الخاصة بمنشأة معينة والحصول على الإيضاحات اللازمة من القائمين على شئونها لأغراض تحقيق غرض محدد مسبقاً قبل القيام بعملية الفحص .

وعادة ما يشار الى اصطلاح الفحص بوجه عام بالتحرى **Inverstigation** وتقصى الحقائق عن طريق البحث والتنقيب وتحليل ودراسة المعلومات التى تحتويها السجلات والدفاتر والمستندات والقوائم المالية المرتبطة بفترة معينة وبهدف تحقيق هدف ما ، وقد يشار للفحص بإصطلاح التفتيش **Inspection** الذى ينصب على المعاينة والفحص لبعض بنود القوائم المالية ، وقد يقصد به أيضاً التحقق والتدقيق والمطابقة المرتبطة بامعان النظر فى القيود والمستندات والتأكد من سلامتها محاسبياً فى ضوء مبادئ وسياسات المحاسبة المتعارف عليها ، فضلاً عن المعاينة المادية للأصول وذلك بهدف التأكد من وجود الأصول والتجقق من صلاحيتها ، عموماً فإن الفحص قد يأخذ صور متعددة الا أنه غالباً ما يرتبط بأدلة الإثبات المستندية **Documentary Evidences**.[١]

---

[١] ينظر بالتفصيل :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، أساليب المراجعة لمراقبى الحسابات والمحاسبين القانونيين ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٣ ، ص ٨٣ – ٨٤ .
- د . أمين السيد أحمد لطفى ، الفحص الضريبى والمنازعات الضريبية فى محاسبة وربط الضريبة الموحدة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٥ .

ويشير إصطلاح الفحص الضريبى الى التحقق من أن الممولين Taxpayers (الأشخاص الطبيعين فى ظل نظام الضريبة الموحدة ، والشركات فى ظل الضريبة على أرباح شركات الأموال) قد قاموا بمراعاة أحكام التشريعات الضريبية واللوائح والتعليمات الصادرة من مصلحة الضرائب عند إعدادهم للإقرارات الضريبية Tax returns ، ومن أن تلك الإقرارات تشمل كافة الإيرادات التى نص القانون على خضوعها للضريبة ، وأنه لا توجد أى إيرادات يجب خضوعها وتضمينها وأغفلت عمداً أو بحسن نيه .

وقد تقبل مصلحة الضرائب تلك الإقرارات فى حالة صدق المعلومات التى تتضمنها ، كما قد يكون لها حق تعديلها حسب ما يتوافر لها من معلومات من مصادر خارجية أو عن طريق ممارسة حقها فى الإطلاع على الدفاتر ، وقد لا تأخذ الإدارة الضريبية بتلك الإقرارات فى حالة عدم ثقتها فى مكونات الإقرار وإهدار دفاتر وسجلات شركات الأشخاص أو الأموال ، حيث يتم اللجوء فى تلك الحالة الى التقدير الجزافى .

وهنا ترجع أهمية الفحص الضريبى الذى يعتمد عليه قرار الإدارة الضريبية فى قبول إقرار الممول أو تعديله أو رفضه ، ويعتمد ذلك تطبيقاً للقانون الضريبى ولائحته والذى ينص صراحة على أن العبرة فى تلك الإقرارات المستندة الى الدفاتر والسجلات التى يمسكها الممول بالآتى :-

١-بأمانتها ومدى إظهارها للحقيقة .

٢-بإنتظامها من حيث الشكل .

ويكون ذلك وفقاً لأصول المحاسبة السليمة وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة فى هذا الشأن .

ويقع عبء الإثبات فى حالة عدم الإعتداد بدفاتر الممول بدفاتر الممول وإقراره على مصلحة الضرائب .

تتلخص خطوات الفحص الضريبى فى مرحلتين هما (أ) المرحلة التمهيدية للفحص ، (ب) مرحلة اجراء الفحص الضريبى ذاته ، الا أن المؤلف إرتباطاً بعملية المراجعة التى يقوم بها مراقب الحسابات - يمكن أن يقسم مراحل عملية الفحص الضريبى الى ثلاثة مراحل أساسية هى :-

١) مرحلة تخطيط عملية الفحص الضريبى .
٢) مرحلة إختبارات الفحص الضريبى .
٣) مرحلة نقييم نتائج الفحص الفحص الضريبى والتقريرعنها .

وتشير مرحلة تخطيط عملية الفحص الضريبى الى المرحلة السابقة والتمهيدية لإختبارات الفحص الضريبى ، حيث تهدف بشكل رئيسى الى إكساب الفاحص الضريبى فهم أفضل للمنشأة وأنشطتها الرئيسية ، وحقيقة عملياتها والأهداف المرتبطة بعملية الفحص ، بالإضافة الى تحديد برنامج الفحص ونطاقه . وتتضمن تلك المرحلة عدة إجراءات هى (١) دراسة أوراق الملف ، (٢) تجميع البيانات اللازمة ، (٣) تحديد برنامج الفحص الضريبى .

أولاً :- دراسة أوراق الملف الضريبى لشركات السياحة.

ويهدف ذلك الى الإطلاع على مرفقات الملف الضريبى لشركة السياحة الموجودة بالملف واللازمة لإستخراج البيانات الأساسية عن الممولين للإستفادة منها فى إعداد خطة الفحص ، بالإضافة الى تحديد الإجراءات المتخلفة عن السنوات السابقة تمهيداً لإنجازها .

بصفة عامة تهدف دراسة الملف الضريبى لشركات السياحة الى ما يلى :-

١-التأكد من ارفاق جميع الأوراق الخاصة بالملف موضوع الفحص - كالإقرارات الضريبية والنماذج والشهادات والإخطارات .

٢-التحقق من تقديم شركات السياحة لإقراراتها الضريبية ومرفقاتها ودراسة ما بتلك الإقرارات .

٣-دراسة تقرير مراقب الحسابات الذى إعتمد الميزانية والحسابات الختامية لشركات السياحة ، والتأكد مما اذا كان يتضمن جميع البنود التى يجب أن يتضمنها التقرير، وما إذا كان هناك تحفظات واردة به يتعين دراستها والإلمام بها .

٤-التحقق من فحص جميع السنوات السابقة عن السنة محل الفحص ، وإستكمال الإجراءات المتعلقة بها .

٥-الإلمام بالمسائل محل الخلاف أو الملاحظات فى السنوات السابقة ، والتعرف على أسباب إهدار الدفاتر فى السنوات السابقة .

٦-إجراء المقارنات بين البيانات الواردة بالإقرارات الخاصة بسنوات الفحص وبين تلك البيانات وما تم الربط به على الممول فى السنوات السابقة (مثال ذلك نسب مجمل الربح فى سنوات الفحص والسنوات السابقة) .

ومن أهم المرفقات التى يمكن الإطلاع التى يمكن الإطلاع عليها فى الملف الضريبى لشركة السياحة ما يلى :-

١- مذكرة تحديد بدء النشاط .

وتتم بناء على محضر مناقشة مع الممول أو وكيله ، حيث يتم تقديم المستندات التى تدل على تاريخ بدء النشاط وهى عقد الإيجار والسجل التجارى وعقد الشركة وترخيص الشركة السياحى ، وكذلك بناء على محضر معاينة المنشأة .

ويجب تحديد بداية نشاط المنشأة من تاريخ الترخيص السياحى بإعتبار أنه الواقعة المنشئة للضريبة (ويقع إثبات العكس على مصلحة الضرائب فى ضوء

توافر أدلة إثبـات تفيد مزاولـة الشـركة لنشـاطها السـياحى قبـل حصولهـا علـى الترخيص من وزارة السياحة) .

عموماً تفيد مذكرة بدء النشاط فى تحديد عديد من الأمور هى :-

أ - تحديد تاريخ بدء نشاط الممول بغرض التأكد من محاسبته ضريبياً بدءاً من ذلك التاريخ .

ب- تحديد نوعية نشاط الممول ومقر المنشأة والكيان القانونى للشركة من حيث إذا ما كـانت الشـركة السـياحية تضـامن أو توصيـة بسـيطة أو مسـاهمة أو مسئولية محدودة .

جـ- تحديد المستغل السابق لمقـر الشـركة السـياحية ، وذلـك للتـأكد مـن وجـود ملف ضريبى له ، وأنه قد تمت محاسـبته حتـى تـاريخ التنـازل ، واخطـار المأموريـة الضريبيـة التـابع لهـا نشـاطه إذا كـان هـذا النشـاط يختلـف عـن النشاط السياحى (نشاط المتنازل اليه) .

ء- تحديد ما إذا كان الإخطـار ببـدء المزاولـة والتنـازل قد قدمـا فـى المواعيد القانونية من عدمه . [1]

٢- محاضر المناقشة والمعاينة .

وتتضمن تلك المحاضر المناقشات التى تمت مع الممول أو وكيله ، وكذلك المعاينات التى تمت للشركة السياحية ، ويفيد الإطلاع على تلك المحاضر فيمـا يلى :-

أ- تحديد المقر الذى يتم مراسلة الشركة السياحية عليها .

---

[1] يتم الإخطار بالتنازل خلال ٣٠ يوماً من تاريخ حصول التنـازل ، ويجب أن يتم إخطار بدء مزاولة النشاط خلال شهرين من تاريخ المزاولة .

ب- تحديد طبيعة النشاط الذى تزاوله الشركة السياحية .

جـ- تحديد ما إذا كان للشركاء فى شركة الأشخاص السياحية أنشطة أخرى تابعة للمأمورية أو أى مأمورية أخرى ، حتى يمكن محاسبتهم على جميع أرباحهم المحققة من تلك الأنشطة .

ء- تحديد الحالة الإجتماعية للشركاء فى شركة الأشخاص السياحية ، والتغيرات التى تطرأ عليها لتحديد الأعباء العائلية .

هـ- تحديد تاريخ أخر مناقشة ومعاينة بالملف الضريبى لشركة السياحة ، لتحديد مدى الإستعانة بهما فى فحص السنوات الجديدة خاصة إذا ما كان هناك أى تغيير فى الكيان القانونى للشركة كما ورد بمذكرة بدء النشاط .

٣- مذكرات الفحص السابقة .

وهى مذكرة نتيجة الفحص الضريبى عن السنوات السابقة لشركات السياحة والخاصة بتحديد صافى أرباح شركات السياحة فى السنوات السابقة والتى منها يمكن تحديد الأمور التالية :-

أ - مدى إلتزام الممول بتقديم إقرارات ضريبية فى المواعيد القانونية لتطبيق الجزاء والعقوبات المرتبطة بأية مخالفات .

ب- ما إذا كانت شركة السياحة تمسك سجلات و دفاتر أمينة ومنتظمة أم لا - حتى يكون للفاحص خلفية عنها وعن طبيعتها وطريقة إمساكها .

جـ- أسباب إهدار دفاتر شركة السياحة - إذا لم تقم المأمورية بإعتمادها ، حتى يتأكد الفاحص من إستيفاء الشركة لكل النقاط التى كانت سبباً فى الإهدار ، وذلك قبل تقرير إعتماد الدفاتر فى السنوات الجديدة .

ء - أما إذا كانت الحالة تقديرية ، فيتعين تحديد الأسس التى تم محاسبة الشركة السياحية على أسسها ، وبالتالى تحديد نسب مجمل الربح المطبقة ونسب إعتماد المصروفات العمومية للإسترشاد بها فى فحص السنوات الجديدة .

هـ- تحديد أخر سنة تمت محاسبة شركة السياحة عليها ، وكذلك التأكد من إستيفاء ملاحظات المراجع على مذكرة الفحص السابقة ومراعاتها فى فحص السنوات الجديدة .

و - تحديد كيفية توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء فى شركات الأشخاص السياحية فى السنوات السابقة .

٤- الإقرارت المقدمة من الممولين .

وعن طريق الإطلاع على الإقرارات السابقة المقدمة من الممولين يمكن التعرف على عديد من الأمور التى لعل أبرزها ما يلى :-

أ - تحديد بداية ونهاية السنة المالية للشركة السياحية ، لتحديد أجل التقادم وإتخاذ ما يلزم من إجراءات قبل إنتهاء ذلك الأجل .

ب- مدى إنتظام الممول فى تقديم إقراراته الضريبية .

جـ- إجراء المقارنات بين إقرارات الممول فى السنوات المختلفة ، بهدف التعرف على أية تغيرات تحدث فى أرقام إيرادات السياحة أو العمولات أو مجمل الربح ، وذلك للإسترشاد بها عند الفحص والبحث عن أسباب التغيرات الكبيرة فيها .

ء- التعرف من واقع الإطلاع على الإقرار الضريبى على الكيان القانونى للشركة السياحية ، ونسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء فى شركات الأشخاص السياحية ، ومصادر الدخول المختلفة للممولين والإيرادات المختلفة الخاضعة للضريبة وحالتهم الإجتماعية .

هـ- التحقق من سداد الضريبة المستحقة من واقع الإقرار .

٥- نماذج الخصم والإضافة وإقرارات من مأموريات أو جهات مرتبطة .

وتشير نماذج الخصم والإضافة الى تلك النماذج المرسلة من الجهات التى تتعامل معها شركات السياحة ، موضحاً بها بيان تلك المعاملات من حيث النوع والقيمة والخصم أو الإضافة اللذان قد تما ، حيث تقوم الجهة المختصة بتوريد قيمتها للمأمورية تحت حساب الضريبة المستحقة على نموذج ٤٠ ضرائب ، ومثال ذلك شركات الطيران والفنادق والتى تقوم بإستقطاع نسبة ١٠٪ من العمولات التى تحصل عليها شركات السياحة على معاملات التذاكر أو حجز الفنادق .

أما إخطارات المأموريات الأخرى أو الجهات المرتبطة (كمكافحة التهرب) فهى خطابات تلقى الضوء على طبيعة أنشطة شركات السياحة وأحجامها ، ولم تكن المأمورية على علم بها .

وعن طريق الإطلاع على تلك النماذج والإخطارات يمكن ما يلى :-

أ - تحديد الجهات التى تتعامل معها شركة السياحة للرجوع اليها عند الفحص للحصول على بيان كامل بمعاملات الممول معها .

ب- تحديد أى بيانات يكون الممول قد أخفاها فى مناقشاته ، مثل وجود نشاط أخر ، أو وجود فرع أخر لنفس النشاط ، معاملات مع جهات أخرى ، خلاف ما ذكره ، وقد يؤدى ذلك الى ربط إضافى على الممولين .

جـ- يمكن تجميع معاملات الممول من واقع نماذج الخصم والإضافة بحيث تكون مرشداً عند تحديد رقم الأعمال عند اللجوء للتقدير الجزافى ، أو مرشداً عند مطابقة تلك المعاملات مع ما هو مدرج بالدفاتر كتقرير ما إذا كان هناك إخفاء للإيرادات من عدمه .

٦- النماذج الضريبية والإعتراضات والطعون

وهى عبارة عن النماذج التى سترسل الى الممولين موضحاً عناصر أو أسس حساب الضريبة على النموذج ١٨ ضرائب ، أو إخطاره بربط الضريبة على النموذج ١٩ ضرائب أو الربط النهائى على الممول بنموذجى ٣ ، ٤ ضرائب .

أما الإعتراضات والطعون فتلك التى يرسلها الممول خلال مواعيد قانونية معينة فى حالة عدم موافقته على تقديرات المأمورية لأرباح .

وبالإطلاع على تلك النماذج والإخطارات يمكن للفاحص مراعاة ما يلى:-

أ - الإجراءات المتعلقة بالملف الضريبى :

وذلك له أهمية جوهرية حتى لا تتعرض السنوات التى لم يتم اتخاذ إجراءات قانونية لازمة لها للتقادم الضريبى .

ب- دراسة محاضر اللجان الداخلية .

جـ- دراسة الإعتراضات والطعون فى الإستفادة منها فى فحص السنوات الجديدة .

ء- دراسة قرارات اللجان الداخلية أو الطعن وأحكام المحاكم ، حيث يستفاد منها فى التعرف على ما إستقر عليه الرأى فى السنوات السابقة بالنسبة لأسس المحاسبة والإسترشاد بها وتطبيقها .

ثانياً :- تجميع البيانات بهدف الفحص :-

يجب الإهتمام بتجميع البيانات بإعتبارها أساس إعداد مذكرة الفحص ، وتتقسم مصادر الحصول على البيانات الى جهتين :-

١- تجميع البيانات من داخل المأمورية :-

ويتضمن ذلك ما يلى :-

١- بيانات من ملف الفحص الخاص بشركة السياحة :-

حيث يعتبر ذلك الملف هو مصدر المعلومات الأساسى الذى يمكن عن طريقه البدء فى عملية تجميع البيانات من داخل المأمورية ، حيث يتضمن ذلك الملف ما يلى :-

- إخطارات جهات التعامل .
- الإقرارات الضريبية .
- المناقشات والمعاينات عن السنوات السابقة .

٢- بيانات من شعبة الحصر عن شركة السياحة :-

يتضمن تجميع البيانات من شعبة الحصر من مصدرين أساسين هما :-

أ - سجلات التعاقدات :- وهى السجلات التى يقيد بها الإخطارات الواردة من جهات التعاقد والتى تفيد بوجود تعاقد بينها وبين الممولين ، على أن يراعى عمل مطابقة ومقارنة بين البيانات التى تم الحصول من تلك السجلات مع بيان التعاقدات نفسها المرفقة بالملف .

ب- بطاقة الإقرار :- وهى بطاقة خاصة بكل ممول يدرج فيها نتائج الإقرارات المقدمة منهم عن كل سنة .

٣- بيانات من شعبة الخصم والإضافة :-

تطبيقاً للقانون تلزم الجهات الحكومية وجهات القطاع الخاص التى يزيد رأسمالها عن ٥٠٠٠ ج بخصم أو إضافة أو يحصل مبالغ تحت حساب الضريبة التى تستحق على شركات السياحة والتى تتعامل مع تلك الجهات ،

وتصدر قرارات وزارية بتحديد النسب التى يجرى خصمها أو إضافتها أو يحصلها لحساب الضريبة .[1]

وفيما يلى النسب التى يجرى خصمها من تعاملات شركات السياحة مع الجهات المختصة والملزمة بالخصم تطبيقا للقانون :-

طبيعة التعامل	نسبة الخصم
- العمولات (على تذاكر الطيران أو البواخر أو حجز الفنادق)	١٠٪
- خدمات سياحية (ايرادات رحلات سياحية)	٣٪

وترد نماذج الخصم والإضافة لكل شركة سياحية على النموذج ٤٠ ضرائب ، كما تورد قيمة ما حصلته جهة التعامل الى مأمورية الضرائب المختصة التى تتبعها كل شركة سياحية (فى موعد أقصاه أخر ابريل ، يوليو ، أكتوبر ، يناير من كل عام) بشيك مرفقا به نموذج ٤١ ضرائب الى المأموريات .

ب- بطاقة شعبة الخصم والإضافة :-

وتقوم شعبة الخصم والإضافة بمراجعة تلك البيانات وتفريغها فى بطاقات للخصم والإضافة لكل شركة سياحية ، حيث توجد بطاقة مستقلة عن كل سنة للخصم والإضافة .

---

[1] ينظر المواد من ٣٧ - ٤٤ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

٤- البيانات الخاصة بشركة السياحة من شعبة التحصيل والحجز :-

أ- إقرارات الغير بما فى ذمة شركات السياحة :-

حيث ترسل البنوك وجهات التعامل الى المأمورية - شعبة الحجز التنفيذى إقرارات بما فى ذمتها من أموال سائلة ومنقولة لشركة السياحة إستيفاء لدين الضريبة المستحقة عليها فى حالة عدم سدادها فى المواعيد القانونية .

وتفيد تلك الإقرارات فى الإسترشاد بها فى معرفة بعض الجهات التى تتعامل معها الشركة السياحية ولا تكون معلومة للفاحص .

ب- محاضر حجز المنقول :

وقد يسترشد بها فى الفحص لأن العناصر المحجوز عليها قد تتضمن موجودات لم يسبق معاينتها أو إدراجها بمحاضر المعاينة ، مع مراعاة أن تلك المحاضر قد لا تشتمل على جمع الموجودات الخاصة بالشركة حيث عادة ما يكتفى بالحجز على المنقولات التى تفى بدفع الضريبة فقط .

جـ- بيانات ملف الحجز العقارى

حيث قد يتبين من الإطلاع على الحجز العقارى الخاص بالممول وجود عنصر من عناصر الإيراد كعقار أو قطعة أرض لم يذكرها الممول بالإقرارات المقدمة للمأمورية ، وفى تلك الحالة يتم مناقشة الممول بشأنها .

ء- تحريات شعبة التنفيذ الجبرى

وتظهر تلك التحريات سواء عن طريق الشعبة ذاتها أو عن طريق تحريات الشرطة أو لمكافحة عناصر إيراد مختلفة أو أنشطة لم تكن معلومة بملف الفحص ، وهنا يجب التحقق من تلك المعلومات بتوسيع دائرة النقاش مع الممول وتوسيع نطاق التحريات عنه .

هـ- إقرار الثروة :

حيث يتعين على كل شريك فى شركات الأشخاص السياحية أن يتقدم الى المأمورية المختصة بإقرار بما لديه من ثروة هو وزوجته وأولاده القصر ، وذلك خلال ستة أشهر من تاريخ مزاولة النشاط ، ويقدم ذلك الإقرار دورياً كل خمسة سنوات .

ويتعين على الفاحص الرجوع الى إقرارات الثروة لمعرفة عناصر ثروة الممول وقيمتها والتطورات التى حدثت عليها خلال الخمسة سنوات السابقة ، ومقارنة قيمة الزيادة فى تلك الثروة مضافاً اليها المصروفات المناسبة للممولين وأفراد أسرته طول الخمسة سنوات بالأرباح المحققة من الممول من واقع إقراراته السنوية ، وكذلك نتيجة فحص المأمورية والربط النهائى الذى تم عليه خلال تلك المدة .

فإذا ما تبين أن تلك الزيادة تفوق ما تم الربط على الممول به وعجز الممول عن إثبات مصدر الزيادة - كان للمصلحة الحق فى ربط الضريبة أو إجراء الربط الإضافى عليه إذا كان سبق الربط عليه . [1]

تجميع البيانات من خارج المأمورية :-

أ- بيانات من جهات التعاقد

حيث الأصل أن ترسل جميع شركات قطاع الأعمال والهيئات الحكومية وشركات أفراد القطاع الخاص بيانات بمعاملاتها مع شركات السياحة (وكافة

---

[1] وكذلك فى حالة مغادرة البلاد نهائياً أو عند التوقف الكلى عن مزاولة النشاط أو عند التنازل عن النشاط الخاص بالممول .

الممولين) الى مأموريات الضرائب المختصة تحقيقاً للمواد ١٣٥ الى ١٣٩ من القانون .

ويتعين أن يرسل الفاحص خطابات تحريات وطلب بيانات كاملة الى الجهات التى يتعامل معها الممول موضوع الفحص لوجود إحتمال فى عدم إلتزام تلك الجهات بنصوص القانون .

وتمثل جهات التعامل فى شركات قطاع الأعمال (مثل شركة مصر للطيران أو فنادق القطاع العام) ، أو الجهات الحكومية (مثل وزارة السياحة) أو شركات القطاع الخاص (مثل شركات الوكيل العام لمبيعات تذاكر العبارات البحرية والبواخر الملاحية) .

ب- إدارة مكافحة التهرب الضريبى

وتتضمن مصادر البيانات من تحريات جهاز المكافحة ذاته ، أو من البلاغات التى ترد ضد الممولين .

جـ- تحريات المأموريات

وهى بيانات يتم الحصول عليها من المأمور ذاته عن طريق المناقشات والمعاينات أو الإعلانات أو تحريات المأمور الخاصة .

ء- بيانات من جهات أخرى

مثال ذلك البنوك (بالنسبة للإيرادات عن الأوراق المالية والودائع وحركة حسابات شركة السياحة ومعاملاتها) ، أو الشهر العقارى والضرائب العقارية (بالنسبة لتحديد العقارات المبنية والزراعية المملوكة للممولين) ، أو مأموريات ضرائب أخرى (اذا كان لمنشأة الممول فروع فى اختصاصات مأموريات ضرائب أخرى) أو لجان الطعن (فى حالة إحالة أوراق ملف الممول الخاصة

بالسنوات السابقة للجنة للفصل فى النزاع القائم) ، او تحريات أقسام الشرطة (عند طلب المأمورية المختصة ذلك) .

ثالثاً :- تحديد برنامج الفحص الضريبى :-

بعد انتهاء الفاحص الضريبى من الخطوات التمهيدية لعملية الفحص وتجميع البيانات اللازمة ، فإنه يقوم برسم الخطة التى سيتم انتهاجها ، وتترجم تلك الخطة فى شكل برنامج مكتوب يسمى برنامج الفحص ، حيث يتضمن الأهداف ، والوقت المحدد لإنهاء كل خطوة ، وتوقيع الأشخاص المسئولين عن تنفيذها .

برنامج الفحص الضريبى اذن يمثل الخطة الشاملة والتفصيلية الواضحة التى سيسلكها الفاحصون فى أدائهم لأعمالهم المنوطة بها ومراحل وخطوات التنفيذ ونوعية العمل الذى سيؤدى فى كل مرحلة وعدد القائمين بالتنفيذ ، وتوزيع العمل بينهم حسب درجة المهارة والكفاءة ، أو بعبارة أخرى يمثل برنامج الفحص أداة تخطيط العمل الذى سيتم فى عملية الفحص الضريبى ، كما أنه فى ذات الوقت يمثل أداة للرقابة والإشراف على تنفيذ العمل .

وفى الواقع العملى لا يقوم الفاحصون بوضع برنامج للفحص وربما تكمن حكمتهم فى ذلك أنه غير مجدى باعتباره أنه يمثل قيود على الفاحصين باتباع خطوات معينة ، الا أن وضع وتنفيذ برنامج للفحص الضريبى ضرورى ولاسيما فى الشركات الكبيرة - باعتبار أن ذلك البرنامج يمثل الحد الأدنى لما يؤديه الفاحص من أعمال ترشده وتوضح له معالم الطريق ، بما تتضمنه من تعليمات وخطوات واجراءات فنية واجبة التطبيق بغرض الحصول على قدر كاف وملائم من أدلة وقرائن الإثبات التى يمكن أن يبنى الفاحص الضريبى

عليها رأيه ، كما أن الإعتماد على برامج الفحص يؤدى حتماً الى توفير الوقت وشمول عملية الفحص الضريبى لجميع البنود التى يقوم بفحصها .

ويمكن الإعتماد على أياً من نوعى برامج الفحص الضريبى ، حيث يتميز أولهما بالثبات والذى يشير الى البرامج المطبوعة التى تحتوى على كافة خطوات الفحص الضريبى ، ويعتبر ذلك النوع بمثابة سجل كامل للعمل الذى أداه مجموعة الفاحصين الضريبيين (المأمور ، المراجع ، مدير الفحص) ، أما الثانى فهو يمتاز بالتدرج ويتميز بأنه يتضمن العناوين الرئيسية ، حيث يتم استكمالها بتحديد اجراءات الفحص أثناء التنفيذ ، ويتميز هذا البرنامج بأنه مرن ويعطى حرية للفاحصين فى تحديد اجراءات الفحص التى سيتم اتباعها وفقاً لظروف الحال ، ويتطلب حتماً ذلك البرنامج خبرة عملية ومهارة فنية وعملية كافية .

وفيما يلى نموذج مبسط لبرنامج الفحص الضريبى :-

برنامج فحص ضريبى					
اسم المأمور :-	اسم المراجع :-				
اسم العملية	فترة الفحص	الوقت المقدر	الوقت الفعلى	اسم الفاحص	ملاحظات
ايرادات السياحة أ - الأهداف .... ب- الإجراءات					

٢/٤ خطوات الفحص الضريبى الميدانى لشركات السياحة

تتمثل الخطوة التالية للتخطيط للفحص الضريبى فى انتقال الفاحص الضريبى الى مقر شركة السياحة لإجراء عملية الفحص الميدانية ، وتتضمن تلك المرحلة مجموعة من الخطوات والمراحل التى يتم اثباتها فى محضر الأعمال الذى يقوم باعداده المأمور أو الفاحص الضريبى ، ويعتمد ذلك المحضرعلى قيام موظفى المصلحة بعدة اجراءات هى المعاينة والمناقشة والإطلاع ، وفيما يلى دراسة موجزة عن تلك الإجراءات ، ثم يلى ذلك إستعراض مكونات محضر الأعمال فى ضوء مثال تطبيقى على كيفية إتمام إجرءات ذلك المحضر .

١/٢/٤ المعاينة والمناقشة والإطلاع

١/١/٢/٤ المعاينة :-

يقصد بالمعاينة إثبات أوضاع معينة لمنشأة ما فى زمن محدد عن طريق المشاهدة على الطبيعة بغرض رسم صورة فعلية عن طبيعة نشاط تلك المنشأة وحجمه .

ويتعين على الفاحص القيام بالمعاينة ودراسة أوراق الملف للتعرف على ما اذا كانت المنشأة تمسك دفاتر محاسبية منتظمة ، وعنوان الشركة (مركزها الرئيسى والفروع) ، وحالة المنشأة وموجوداتها ، وتفاصيل النشاط على وجه التحديد .

كما يراعىأن يتم اختيار وقت مناسب لإجراء المعاينة ، على أن تكون خلال مواعيد العمل الرسمية ، كما يجب أن يتوافر فى المعاينة عنصر المفاجأة ، واذا ما تلقى المأمور اخطارا بتوقف النشاط كلياً أو جزئياً بسبب بيع كل أو جزء من المنشأة أو توقف النشاط لفترة محددة بغرض التجديد أو الإصلاح فانه

على المأمور الفاحص الإنتقال الفورى بمجرد تلقى الإخطار لإجراء المعاينة اللازمة للتحقق من صحة ما ورد بالإخطار تمهيداً لإتخاذ الإجراءات القانونية خلال المدة المحددة تطبيقاً لأحكام المواد ٣٢ ، ٣٣ من القانون ، وكذلك لأخذ تلك المعاينة فى الإعتبار عند الفحص الضريبى .

ويتعين أن يتضمن محضر المعاينة عديد من البيانات لعل أهمها ما يلى :-

- اسم المأمورية المختصة وعنوانها والشعبة المختصة .
- رقم الملف الضريبى .
- تاريخ وساعة إجراء المعاينة واسم المأمور الذى يجرى المعاينة .
- مكان المعاينة .
- اسم من حصر المعاينة وصلته بالممول وبياناته وتوكيله .

وفيما يلى نموذج لمحضر معاينة لأحد الشركات السياحية :-

مأمورية ضرائب قصر النيل .
العنوان ....
ملف ضريبى رقم ٥٥٥/٢٠٦/٥
محضر معاينة ....

انه فى يوم .... الموافق / / الساعة العاشرة صباحاً انتقلت أنا.............. مأمور الضرائب الى العنوان .... حيث شركة جنرال للسياحة وتقابلنا مع السيد .... بطاقة شخصية / عائلية رقم .... صادرة بتاريخ .... قسم ومهنته ....

وقمنا باجراء المعاينة على النحو التالى :-
....
....
....

وتمت المعاينة ووقع الحاضر بصحتها .

توقيع الحاضر   توقيع المأمور

٢/١/٢/٤ المناقشة :-

تشير المناقشة الى الحوار المكتوب بين مأمور الضرائب والممولين والتى يمكن عن طريقها التوصل لأكبر قدر من المعلومات عن الممولين وأنشطتهم ، وهى تتضمن بشكل رئيسى أسئلة محددة للممول بحيث تغطى اجاباتها جميع البيانات المطلوبة للفحص ، ولإجراء محضر المناقشة يتعين توافر شروط شكلية معينة يمكن ايجازها فيما يأتى :-

١- يجب أن يتضمن صدر محضر المناقشة عديد من البيانات هى :-

- تاريخ وساعة ومكان اجراء المناقشة .
- اسم المأمور الذى يجرى المناقشة .
- اسم الممول أو وكيله الذى تجرى معه المناقشة - مع اثبات بيانات التوكيل فى المحضر ، ورقم البطاقة الشخصية للممول أو وكيله والسجل المدنى وتاريخ استخراجه .
- الغرض من المناقشة على سبيل المثال فحص سنوات معينة أو تحديد الأرباح الرأسمالية من بيع منشأة أو فرع أو ما الى ذلك .

٢- يجب ألا يحتوى المحضر على فراغات أو سطور لم تستخدم ، ولا يتضمن شطب أو كشط أو تحشير حتى لا يفقد المحضر حجيته كوسيلة اثبات ، واذا ما كان هناك اضطرار الى تغيير بيانات سبق تدوينها بالمحضر يتعين وضع البيانات المراد الغائها بين قوسين مع التوقيع أمامها من كل من المأمور والممول (أو وكيله) .

٣- يجب أن يوقع كل من المأمور والممول (أو وكيله) على كل صفحة من صفحات المحضر .

٤- يجب أن تتصف الأسئلة بالوضوح والتحديد ، كما يجب ألا يتضمن المحضر على أسئلة لا تتعلق بالغرض الذى تجرى من أجله المناقشة .

٥- فى حالة وجود أرقام بالمحضر ، يتعين أن يتم تفقيطها كتابة .

وفيما يلى نموذج لمحضر مناقشة وبيان ما يجب ان يتضمنه عند فحص مأمورية ضرائب لأحد شركات السياحة :-

انه فى يوم .... الموافق / / فى تمام الساعة ....

بمعرفتنا نحن مأمورية الضرائب بمأمورية .... وبحضور

السيد / .... المحاسب القانونى ووكيل شركة ....

بطاقة شخصية / عائلية رقم .... الصادرة من مكتب سجل مدنى ....

بتاريخ ....

وقد قمنا باجراء المناقشة الأتية معه :-

أ- أسئلة عن طبيعة النشاط والكيان القانونى للمنشأة :-

١- ما نوع النشاط الحالى والسابق للممول على وجه التحديد ؟

٢- من هو المستغل السابق وعنوانه ورقم ملفه الضريبى ؟

٣- ما هو تاريخ بدء النشاط (ويجب الإطلاع على عقد الإيجار لتحديد تاريخه ، واسم المالك ، واسم المستأجر ، ونوع المكان المؤجر والغرض من استثماره - عنوان مقر المنشأة ، قيمة الإيجار الشهرى وتاريخ بدء التعاقد ، أيضاً يجب الإطلاع على الترخيص السياحى الصادر بشأنه وعنوان النشاط ورأس المال والكيان القانونى .

٤- ما هو الكيان القانونى للمنشأة (يجب الإطلاع على عقد الشركة وأهم بياناته - كتاريخ العقد وأسماء الشركاء وصفة وعنوان كل منهم ، ونوع الشركة ، والغرض من تكوينها ومقرها ورأس المال وأنصبة الشركاء فيه ،

ونسب توزيع الأرباح ، والشريك المسئول – بداية ونهاية السنة المالية ، تاريخ تسجيل العقد ورقم التسجيل – والمحكمة التى تم تسجيل العقد فيها) .

ب- أسئلة تتعلق بالدفاتر والإقرارات :-

١-تحديد الدورة المستندية المتبعة لشركة السياحة .

٢-المجموعة الدفترية المستخدمة فى شركة السياحة .

٣-تاريخ بداية ونهاية السنة المالية للشركة .

٤-هل قدم الشركاء فى شركة السياحة اقرارات عن السنوات من تاريخ النشاط حتى أخر سنة سنة محاسبية .

٣/١/٢/٤ الإطلاع :-

أعطى المشرع الضريبى موظفى مصلحة الضرائب الحق فى الإطلاع على الوثائق والأوراق والملفات التى فى حوزة شركات السياحة ، وقد شرع الحق للمصلحة لتمكينها من حصر الممولين ومن تحديد الإيرادات الخاصة بهم ، كما رأى المشرع فى ذات الوقت التأكيد على حماية أسرار الممولين ، حيث حظر على موظفى مصلحة الضرائب افشاء سرية البيانات الخاصة بالأوراق والوثائق التى تكون فى أيديهم بحكم مباشرتهم لوظيفتهم .

ويقتصر استعمال حق الإطلاع على نوع معين من موظفى من مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية ، وهذا الحق لا يستعمل الا لتحقيق الغرض الذى من أجله شرع وهو ربط الضريبة المستحقة على الممول . [١]

---

[١] ينظر بالتفصيل المواد ٤٧ ، ٧٩ ، ١٤٢ ، ١٤٤ ، ١٤٥ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

ولا شك أن للممول فى حالة غيابه أن يوكل عنه من يشاء من الموظفين أو موكليه من محامين أو محاسبين ليحضر نيابة عنه عملية الفحص والإطلاع ، كما أن غيابه لا يبطل الحق ولا يحول بين مصلحة الضرائب وبين قيامهم بواجبهم .

وقد نصت مواد القانون على مكان الإطلاع ووقته حيث تنص الفقرة الأخيرة من المادتين ٤٧ ، ٤٩ على أن الإطلاع يحدث بمقر المنشأة وفى الميعاد الذى تحدده المأمورية ، كما نصت الفقرة الأخيرة من المادة (١٤٤) من القانون على أن يتم الإطلاع بالمكان الموجود به الدفاتر والمستندات والمحررات وغيرها وأثناء ساعات العمل العادية .

وقد نصت المواد السابقة على الكيفية التى يتم بها ابلاغ الممول برغبة المأمورية فى مباشرتها لحق الإطلاع دفاتره ، وذلك كما يأتى :-

١-تنص المادة ٤٧ ، ٧٩ على أن يكون هناك اخطار مسبق بالميعاد الذى تحدده المأمورية لفحص دفاتر الممول وذلك بارسالها خطاب موصى عليه بعلم الوصول لشركة السياحة قبل أن تنتقل الى مقر الشركة .

٢-بينما نصت المادة (١٤٤) على أن يتم الإطلاع بالمكان الموجود به الدفاتر والمستندات والمحررات وغيرها دون حاجة لإخطار سابق .

من هنا يتضح وجود تعارض واختلاف بين هذين النصين ، حيث فى النصين ٤٧ ، ٧٩ أعطى المشرع للممول أن يحاط علماً بقيام الفاحص للإطلاع وأفادته بالموعد المحدد ، ولكن فى النص الأخير تم سلب الممول ذلك الحق وهو علمه بتاريخ وساعة حضور الفاحص المختص مع تعيين الدفاتر والأوراق المراد الإطلاع عليها .

وكان الأحرى على المشروع أن ينص صراحة بتوحيد النص بوجوب اعلان الممول قبل مباشرة مصلحة الضرائب حقها فى الإطلاع نظراً لأن هذا النص فى مصلحة الممول ، حيث من حقه اذا تبين الموعد الذى حدده المأمور لا يناسبه فمن حقه أن يطلب تعديله الى موعد أخر مناسب .

وقد نصت المادة (١٨٨) من القانون على أن كل ممول يمتنع عن تقديم الدفاتر والأوراق والمستندات التى يمسكها الى موظفى مصلحة الضرائب المختصين أو عن موافاتها بما تطلبه من بيانات ، يحكم بالزامه بتقديم الدفاتر والمستندات والأوراق التى امتنع عن تقديمها وبغرامة تهديدية يحدد الحكم مقدارها عن كل يوم من أيام التأخير وتاريخ بدء سريانها ولا يقف سريان الغرامة الا من اليوم الذى يثبت فيه بتأشير موقع عليه من مندوب مصلحة الضرائب على أحد الدفاتر الرئيسية للممول بأن المصلحة قد تمكنت من الإطلاع على النحو الذى قضى به الحكم ، وفى تلك الحالة يجوز للمحكمة أن تقيل الممول من كل أو بعض الغرامات المحكوم بها .

٢/٢/٤ محضر الأعمال

بصفة عامة يجب أن يتوفر فى محضر الأعمال كافة الشروط الكلية السابق ذكرها بالنسبة لمحضر المناقشة أو المعاينة ، كما يجب أن يراعى توافر الشروط الموضوعية فى محضر الأعمال والتى لعل أبرزها ما يلى :-

١-تحديد النظام المحاسبى المتبع فى شركة السياحة ، وتحديد المجموعة الدفترية التى تحتفظ بها الشركة السياحية ، وتحديد هيكل الرقابة الداخلية بشركة السياحة .

٢-الإطلاع على بيانات التسجيل الخاصة بدفترى اليومية العامة والجرد مع ذكر اسم مأمورية الشهر العقارى التى تم التسجيل بها ورقم التسجيل وتاريخه .

٣-اثبات تاريخ بدء القيد بالدفاتر وتاريخ أخر قيد بها مع التأشير بالنظر على أخر قيد واثبات التاريخ .

٤-تسجيل كافة ما يقوم به الفاحص بشأن فحص بنود حسابات الاستغلال والأرباح والخسائر والميزانية العمومية ، وكتابة ملاحظاته عليها مع الإستفسار من الممول أو وكيله عن أية ملاحظات على الدفاتر واثباتها بالإضافة الى أية ايضاحات بمحضر الأعمال ، مع التأشير بالنظر على الدفاتر والمستندات التى يتم الإطلاع عليها واثبات التاريخ بالطبع .

٥-اقفال المحضر فى نهاية كل جلسة فحص واعادة فتحه مرة أخرى فى الجلسة التى يليها بذكر ساعة وتاريخ ومكان عقد تلك الجلسة .

٦-مراعاة عدم ابداء الرأى فى مدى صحة وانتظام الدفاتر فى محضر الأعمال.

٧-مراعاة الدقة والوضوح فى كتابة محضر الأعمال ، حتى يكون هناك سهولة فى استخراج البيانات المطلوبة لإعداد تقرير الفحص .

وفيما يلى نموذج مبسط لمحضر الأعمال والفحص لإحدى شركات السياحة :-

مصلحة الضرائب

مأمورية ضرائب قصر النيل

مراجعة الفحص

ملـــف :- ٥/١١٢/١٤/٥٥٥ .
السنوات :- ١٩٩٧ .

محضر أعمال وفحص

انه فى يوم ١٩٩٨/٨/١٣ الموافق الخميس انتقلنا نحن / ....
مأمورية ضرائب قصر النيل الى حيث مقر مكتب أ / أميـن السيد أحمـد لطفـى المحاسب (٣٦) شارع شريف - القاهرة ، وذلك لغرض الفحص الضريبى عـن سنة ١٩٩٧ وهناك تقابلنا مع السيد / .... المحاسـب بصفتـه وكيلا عن السيد / أمين السيد أحمد لطفى بالتوكيل رقم .... لسنة .... توثيق الموسكى والأخير وكيلا عن السيد / .... بالتوكيل رقـم .... لسنة .... توثيق قصر النيل وبمقابلته قمنـا بمناقشـته علـى النحـو التالى :-

س- ما هى طبيعة النشاط على وجه التحديد سنة ١٩٩٧ ؟

جـ- سياحة عامة فقرة (أ) .

س- ما هو الكيان القانونى ؟ وهـل طـرأ عليـه أى تعديـل أو تغيير خـلال سنة ١٩٩٧؟

جـ- شركة توصية بسيطة كالسنوات السابقة بين كل من :-

١- السيد / .... " متضامن " ٦٦٪ .

٢- السيد / .... " موصى " ١٧٪ .

٣- السيد / .... " موصى " ١٧٪ .

ولم يطرأ عليه أى تعديل أو تغيير خلال عام ١٩٩٧ .

س- ما هى أماكن مزاولة النشاط ؟ وهل توجد فروع ؟

ج - (٤) شارع معروف - القاهرة - ولا توجد فروع .

س- هل توجد أى أنشطة تجارية أخرى لأى من الشركاء ؟

ج- الشركاء لهم أنشطة تجارية بالملفات ٥/٢٠/٥/١٤/٥٢٣ ، ٥/٢٥٥٧/١٤/١٩١.

س- هل الشركة عضو منظمة الآياتا الدولية ؟

ج- نعم .

س- هل يوجد نشاط بواخر نيلية - سياحية داخلية - نقل سياحى ؟

ج- لا يوجد .

س- هل توجد ثروة عقارية لأى من الشركاء ؟

ج- طبقاً لما جاء باقرارات الثروة الضريبية لا يوجد .

س- هل تم تقديم الإقرارات الموحدة لسنة ١٩٩٧ ؟

ج- نعم فى الميعاد القانونى .

س- ما هو نظام الرقابة الداخلية المتبع بالمنشأة لسنة ١٩٩٧ ؟

ج- كالسنة السابقة سنة ١٩٩٦ . الرجوع لمحاضر الأعمال ص٢ /١٩٩٦ .

س- هل توجد تصرفات عقارية خلال الخمس سنوات الماضية ؟

ج- لا توجد .

س- ما هى المجموعة الدفترية التى تمسكها المنشأة سنة ١٩٩٧ ؟

ج- (١) دفتر يومية عامة مسجل برقم ٢١٩٩ بتاريخ ١٩٩٤/١٢/١٨ توثيق قصر النيل ، وعدد الصفحات ٥٠٠ وتم القيد به بدءاً من القيد الإفتتاحى ١٩٩٤/١/١ ص٢ وحتى شهر يوليو ١٩٩٨ بالدفتر ص٨٣ .

(٢) دفتر أستاذ عام . (٣) دفتر يومية صندوق / بنك .

(٤) دفتر تحليل م . عمومية .   (٥) دفتر بايرادات سياحة .

(٦) دفتر يومية أمريكية .

وأفاد الحاضر بأنها المجموعة الدفترية سابق اعتمادها من قبل المأمورية خلال السنوات السابقة .

س- هل الدفاتر جاهزة للفحص الآن ؟

ج- نعم .

وبنفس الجلسة وفى حضور وكيل الممول . قمنا بفرض حسابات ودفاتر المنشأة عن سنة ١٩٩٧ على النحو التالى :-

أولاً قائمة الدخل من ١٩٩٧/١/١- ١٩٩٧/١٢/٣١ .

<u>(أ) حـ/ استغلال السياحة</u>

- ايرادات السياحة ١٢٣٨٥٢٨,١٣٠ جنيه
- مصروفات السياحة ١١٢٦٢٢٦,٤٠٠ جنيه
- مجمل ربح السياحة ٩٪ ١١٢٣٠١,٧٣٠ جنيه

وبمراجعة أرصدتها الشهرية مع ما جاء بدفتر اليومية العامة المسجل ودفتر الأستاذ العام ، واليومية الأمريكية . كان بيانها :-

الشهور	الإيرادات	المصروفات
يناير ٩٧ يومية عامة ص٥٦	٢٠٨٧٢٦,٠٠٠ يومية عامة ص٥٦	١٨٦٧٤٧,١٧٠
فبراير ٩٧ يومية عامة ص٥٧	١٠١٦٨٧,٢٠٠ يومية عامة ص٥٧	٩٨٦٥٠,١٢٠
مارس ٩٧ يومية عامة ص٥٨	٣٦٤١٣٣,٠٠٠ يومية عامة ص٥٨	٣٠٢٠٤٥,٧٥٠
ابريل ٩٧ يومية عامة ص ٥٩	٢١٩٥٥٥,٠٠٠ يومية عامة ص٥٩	٢٠٧٤٧٧,٠٠٠
مايو ٩٧ يومية عامة ص٦٠	١٤٢٨٣٤,٠٠٠ يومية عامة ص٦٠	١٣٧١١٢,٣٦٠
يونيو ٩٧ يومية عامة ص٦٠	١١٢٣١٩,٠٠٠ يومية عامة ص٦١	١١٨٩٣٩,١١٠
يوليو ٩٧ يومية عامة ص٦١	٢٧٦٠٨,٠٠٠ يومية عامة ص٦٢	٢٦٠٦٣,٦٠٠
أغسطس ٩٧ يومية عامة ص٦١	١٦٩٤٩,٠٠٠ يومية عامة ص٦٣	١٥٨١٢,٧٥٠
سبتمبر ٩٧ يومية عامة ص٦٢	٢٤٠٢١,٠٠٠ يومية عامة ص٦٤	٢٢٤٦٥,١٣٠
أكتوبر ٩٧ يومية عامة ص٦٢	٩٠٩٥,٠٠٠ يومية عامة ص٦٥	٨٥٤٥,٦٠٠
نوفمبر ٩٧ يومية عامة ص٦٣	٢٥٣٣,٠٠٠ يومية عامة ص٦٦	٢٣٦٨,٣٥٠
ديسمبر ٩٧ يومية عامة ص٦٤	٩٠٦٧,٧٣٠ —	—
الإجمـــــالى	١٢٣٨٥٢٨,١٣٠	١١٢٦٢٢٦,٤٠٠

وقمنا بمطابقة البند مع ما جاء بالدفاتر ووجد مطابق ، وتم التأكد من صحة القيد والترحيل من الناحيتين الحسابية والمحاسبية بطريقة سليمة .

وقدم لنا الحاضر كشوف الخدمات السياحية المقدمة لوزارة السياحة وتم مراجعتها ومطابقتها مع ايرادات السياحة ووجدت مطابقه .

وقدم لنا الحاضر كشف تحليلي بالملفات الخاصة بالسياحة المستجلبة خلال العام موضحاً به رقم الملف / المصروف / الإيراد ، ومن خلال هذا الكشف قمنا باختيار بعض الملفات لمراجعتها مستنديا على سبيل الجشنى مصروفاً وايراداً لتحقيق المراجعة الإنتقادية والوصول للربحية المحققة ، وذلك على النحو التالى :-

١- **باختيار الملف رقم ١١/٥/١٩٩٧ .**

أ- الإيرادات		١١٦٥٥٨,٨٠٠ جنيه
ب- المصروفات		١٠٥٣٧٩,٤٢٠ جنيه
مجمل الربح	٩,٦٪	١١١٧٩,٣٨٠ جنيه

(أ) الإيرادات البالغة ١١٦٥٥٨,٨٠٠ جنيه ما يعادل ٣٤٢٨٢ $ بسعر ٣,٤ جنيه للدولار طبقاً للسعر الرسمى المعلن بالبنوك . قيمة ايرادات سياحة خارجية لفوج ١٢٢ فرد من روسيا مؤيدة بفاتورة المنشأة رقم ٥/١ بتاريخ ١١/٥/١٩٩٧ خلال الفترة من ٢٠/٤/١٩٩٧ - ١١/٥/١٩٩٧ ، ومؤيدة كذلك باشعار اضافة بنك مصر بتاريخ ١٢/٥/١٩٩٧ بما يفيد تحويل القيمة من العميل الأجنبى بالخارج .

(ب) المصروفات بمبلغ ١٠٥٣٧٩,٤٢٠ جنيه - قيمة الإقامة لأفراد الفوج خلال فترة الرحلة من ٢٠/٤/١٩٩٧ - ١١/٥/١٩٩٧ وهى مؤيدة

مستنديا بموجب فواتير فندق ايفل الغردقة فى ٥/١ ، قرية الياسمين رقم ٤٩٤٥ فى ٥/٤ ، ٦١٩٢ فى ٥/٤ ، ٤٧٦٢ فى ٥/٤ ، قرية علاء الدين رقم ٤٣٤٢ فى ٥/١١ ، ٣٧٦٩ فى ٥/١١ ، ٤٤٣٨ فى ٥/٤ ، ٤٣٥٢ فى ٥/٤ ، ٤٣٤٥ فى ٥/٤ ، فندق هلنان فى ٥/٤ ، كورال بيتشى الغردقة رقم ١٧٩١ فى ١٩٩٧/٥/١٤ .

وكامل البند مؤيد بفواتير الفنادق موضحا بها فترة الإقامة وهى نفسها فترة الرحلة أعلاه .

٢- باختيار الملف رقم ١٩٩٧/٣/٣٠

أ- الإيرادات		٩٣٧٠٤,٠٠٠ جنيه
ب- المصروفات		٨٦٣٥١,٢٨٠ جنيه
مجمل الربح	٪٧,٨٥	٧٣٥٢,٧٢٠ جنيه

(أ) الإيرادات البالغة ٩٣٧٠٤ جنيه - ما يعادل ٢٧٥٦٠ $ بسعر ٣,٤ جنيه للدولار طبقا للسعر الرسمى المعلن بالبنوك . قيمة ايرادات سياحة خارجية لفوج مكون من (١٠٤) فرد خلال الفترة من ٣/٢٣ - ١٩٩٧/٤/٦ ، وهى مؤيدة بفاتورة المنشأة رقم ٣/٤ بتاريخ ١٩٩٧/٣/٣٠ ومؤيدة كذلك باشعار اضافة بنك مصر بتاريخ ١٩٩٧/٥/٢٥ .

(ب) المصروفات البالغة ٨٦٣٥١,٢٨٠ جنيه - قيمة اقامة أفراد الفوج خلال فترة الرحلة ، وهى مؤيدة بفواتير فندق كورال بيتشى الغردقة رقم ١٧٥٥ فى ١٩٩٧/٣/١٩ ، قرية البرنسيسة رقم ١٥٦٥ فى ٣/٣ ، مقدم حجز ، ١٦٦٢ فى ٣/١٩ ، ١٦٦١ فى ٣/١٩ ، ميريت للتنمية السياحية رقم ٧٢ فى ٣/١٩ ، ٣٢ فى ٣/٣ ، مارمينا رقم ٥٠١ فى

١٩٩٧/٣/١٣ ، H.B رقم ٥٣٤ فى ١٩٩٧/٣/١٩ ، قرية علاء الدين رقم ٣٧٤٤ فى ٣/٣٠ ، قرية الياسمين ٩٦٨٩ فى ٣/٢٩ ، ٩٦٧٣ فى ١٩٩٧/٣/٣٠ .

٣- باختيار الملف ١٩٩٧/٤/٤

أ- الإيرادات		٩١٩٠٢,٠٠٠ جنيه
ب- المصروفات		٨٠٧٠٠,٧٥٠ جنيه
مجمل الربح	١٢,٥٪	١١٢٠١,٢٥٠ جنيه

(أ) الإيرادات البالغة ٩١٩٠٢,٠٠٠ جنيه - ما يعادل ٢٧٠٣٠ $ بسعر ٣,٤ للدولار طبقاً للسعر الرسمى المعلن بالبنوك قيمة ايرادات سياحة مستجلبة لفوج (١٠٢) فرد خلال الفترة من ١٩٩٧/٤/٦ - ١٩٩٧/٤/٢٧ مؤيدة بفاتورة المنشأة رقم ٤/٤ بتاريخ ١٩٩٧/٤/٤ ، ومؤيدة باشعار اضافة بنك مصر فى ١٩٩٧/٥/٢٥ .

(ب) المصروفات البالغة ٨٠٧٠٠,٧٥٠ جنيه - قيمة م . اقامة أفراد الفوج خلال الرحلة ، وهى مؤيدة بفواتير ميريت رقم ٥٢٥٠ فى ١٩٩٧/٤/٣ ، انتر كونتنتال رقم ٦٥٣ فى ٤/٣ ، البرنسيسة رقم ١٧٤٩ فى ٤/٣ ، ١٧٥١ فى ٤/٣ ، هلنان ٢٠٦٦ فى ١٩٩٧/٤/٢ ، ميريت رقم ١٣٣ فى ١٩٩٧/٤/١٥ ، قرية الياسمين ٤٨١٦ فى ٤/٢٧ ، ٤٣٥٥ فى ٤/٢٧ ، ٤١٠١ فى ٤/١٣ ، ٢٦٣٤ فى ٤/١٣ ، ٢٥٨٩ فى ٤/٢٠ ، ٤٧٥١ فى ١٩٩٧/٤/٢٧ .

٤- باختيار الملف ١٩٩٧/١/١٢

أ- الإيرادات	٦٨٩٥٢,٠٠٠ جنيه ما يعادل ٢٠٢٨٠ $	
ب- المصروفات	٦٢٣٦٣,٥٠٠ جنيه	٩,٦٪

مرفق كشف تحليلى + صور المستندات المؤيدة للإيـرادات / المصروفـات ، وتم الإطلاع على الأصل .

٥- باختيار الملف ١٩٩٧/٣/٢٣

أ- الإيرادات		٥٤٤٠٠,٠٠٠ جنيه بـ ١٦٠٠٠$
ب- المصروفات		٤٣٦٢٨,٢٦٠ جنيه
مجمل الربح	١٩,٨٪	١٠٧٧١,٧٤٠ جنيه

مرفق كشف تحليلى بالإيرادات / المصروفات + صور المستندات المؤيـدة لهما ، وتم الإطلاع على الأصل .

ب- حـ / استغلال السياحة الدينية

أ- الإيرادات		١٤٧٥٨٠,٠٠٠ جنيه
ب- المصروفات		١٤٢١٢٠,٢٥٠ جنيه
مجمل الربح	٣,٧٪	٥٤٥٩,٧٥٠ جنيه

وهى عبارة عن رحلة حج / عمرة بيانهما كالتالى :-

أ- الحـــــج

- إيراد	٩٠٢٥٠,٠٠٠ جنيه
- مصروف	٨٦٩١٠,٧٥٠ جنيه

ب- العمرة

- ايراد	٥٧٣٣٠,٠٠٠ جنيه
- مصروف	٥٥٢٠٩,٥٠٠ جنيه

(أ) الحج :-

الإيرادات البالغة ٩٠٢٥٠,٠٠٠ جنيه - عبارة عن ايرادات رحلة الحـج ٢٠ (حـاج) × ٤٧٥٠ ج طبقـاً لمـا جـاء بنمـوذج معاينـة وزارة السـياحة

المحرر فى ١٩٩٧/٢/٢٧ ، والموضح به عدد الحجاج / سعر الرحلة ، والبند مؤيد مستنديأ بايصالات توريد نقدية مسلسلة ومرقمة ومرتبة تاريخياً ، تم الإطلاع عليها ، مرفق صورة كتاب وزارة السياحة .

مصروفات الحج البالغة ٨٦٩١٠,٧٥٠ جنيه :

منها ٨٢٨٠ ج	قيمة تأجير أوتوبيس لمدة ٣ أيام · لزوم انتقالات الحجاج اثناء مناسك الحج بالسعوديه مؤيده العقد مع على الزهرانى للخدمات (مرفق صورة)
٦٩٠٠ ج	ومايعادل ٧٥٠٠ ريال بسعر ٩٢ ق للريال · قيمة اسكان الحجاج بالمدينة المنورة · مؤيده بعقد اسكان محمد مع السيد / عبد الله اسعد حسين · معتمد من وزارة الحج بالسعوديه · (مرفق صورة منه)
٢٥٠٠٠ ج	قيمة تأجير اوتوبيس من شركة افرست للسياحه لزوم سفر الحجاج من مصر الى السعوديه والعوده مؤيده بعقد اتفاق محمد فى تاريخ ٩٧/٢/٢٤ مع شركة افرست للسياحه (مرفق صورة) ·
٢٣٩٢٠ ج	ما يعادل ٢٦٠٠٠ ريال بسعر ٩٢ ق للريال · قيمة اسكان لحجاج بمكه المكرمه · مؤيده بعقد اتفاق مع المؤسسه الاهليه التجريبيه بمكه (مرفق صورة منه) ·
١٢٢,٣٠٠ ج	قيمة رسوم الامن العام · مؤيده بايصال خارجى ·
٨٠٠,٠٠٠ ج	قيمة رسوم وزارة السياحه · مؤيده بايصال وزارة السياحه ·
٩٠٠٠,٠٠٠ ج	قيمة شيكات اركاب الحجاج ما يعادل ٤٩٠ ريال سعودى x ٢٠ حاج بسعر ٩٢ ق وتم الاطلاع على عينه منها ·

٣٩٥٢,٠٠٠ ج رسوم العباره ذهابا ٠

٣٩٢٢,١٠٠ ج رسوم العبارة عوده (بايصالات داخليه لصعوبة الحصـول على مستند خارجى لها) ٠

١٥٥٣,٩٥٠ ج قيمة بدلات انتقالات للمندوب ٠

٣٤٦٠,٤٠٠ ج هدايا (شنط وشماسى للحجاج) بايصالات داخليه

٨٦٩١٠,٧٥٠ ج الاجمالى

ب- العمره :

الايرادات		٥٧٣٣٠,٠٠٠ جنيه
المصروفات		٥٥٢٠٩,٥٠٠ جنيه
مجمل الربح	٣,٧ ٪	٢١٢٠,٥٠٠ جنيه

- مرفق كشف تحليلى بالبند + صور المستندات المؤيده وتم الاطلاع على الاصل ٠

جـ - حـ / استغلال تذاكر الطيران ٠

أ- عمولات الطيران		١١٤٥٢,٩٥٠ جنيه
ب- م٠ تنشيط الطيران		٨٥٢٥,٠٠٠ جنيه
مجمل الربح	٢٥,٦ ٪	٢٩٢٧,٩٥٠ جنيه

أ- عمولات الطيران ١١٤٥٢,٩٥٠ جنيه

- وبمراجعة ارصدتها الشهريه من واقع دفتر اليوميه العامه المسجل / دفتر الاستاذ العام - يومية الصندوق / الامريكيه ٠ وكان بيانها

يناير ٩٧ ٨٧٤,٧٠٠ ج فبراير ٩٧ ٣٠٩,٥٠٠ ج

مارس ٩٧	٥٦,٠٠٠ ج	ابريل ٩٧	٥٥١,٩٥٠ ج
مايو ٩٧	٢٧١,٢٥٠ ج	يونيو ٩٧	١٥٩١,٥٠٠ ج
يوليو ٩٧	٣٤٩٢,٧٥٠ ج	اغسطس ٩٧	١٨١١,٩٠٠ ج
سبتمبر ٩٧	--------	اكتوبر ٩٧	---------
نوفمبر ٩٧	٤٢,٠٠٠ ج	ديسمبر ٩٧	٢٤٥١,٤٠٠ ج

وتم مطابقة البند مع ما جاء بالدفاتر ووجد مطابق ٠ وتم التأكد من صحة القيد والترحيل من الناحيتين الحسابيه والمحاسبيه بطريقة سليمه ٠

وسوف نقوم بمراجعة البند مستنديا على سبيل الجشنى باختيار الشهور التالية:-

- باختيار شهر يوليو ١٩٩٧ بلغت العمولات ٣٤٩٢,٧٥٠ ج :-

٣٤٩٢,٧٥٠ جنيه قيمة عمولات تذاكر طيران مرحلة خلال الشهر " قسائم تبادل " مؤيدة مستنديا بفوتشرات أرقام ٢٥١ ، ٢٥٢ ، ٢٥٣ ، ٢٥٥ ، ٢٥٦ ، ٢٤٧ ، ٢٤٨ ، ٢٤٩ ، ١٥٠ ، ٢٥٤ ، ٢٥٧، ٢٥٨ ، ٢٥٩ ، ٢٦٠ ، ومؤيدة كذلك بايصالات تحصيل عمولة منها أرقام ٦٧٩٦ ، ٦٧٩٧ ، ٦٧٩٨ ، ٦٨٠٠ ٧٣٠١ .. الخ . فى تواريخ مختلفة خلال الشهر .

واجمالى الشهر مطابق لما جاء بدفتر اليومية العامة ص٦٦ .

- باختيار شهر أغسطس ١٩٩٧ بلغت العمولات ١٨١١,٩٠٠ ج :-

١٨١١,٩٠٠ جنيه قيمة عمولات تذاكر طيران فوتشرات خلال الشهرمؤيدة بقسائم تبادل أرقام تبدأ من ٢٦١ وحتى ٢٧٠ فى تواريخ مختلفة خلال الشهر ومؤيدة بايصالات عمولة مسلسلة ورقمة منها ٧٣٢١٠ ، ٦٧٥١ ، ٧٣٠٦ ، ٧٢٥٠ .

اجمالى الشهر مطابق لدفتر اليومية العامة ص٦٧ .

- بلغت مصروفات التنشيط ٨٥٢٥,٠٠٠ جنيه .

– تم مطابقتها مع ما جاء بالدفاتر ووجدت مطابقة وهى تمثل الجزء المتنازل عنه من العمولات لعملاء المنشأة لغرض تنشيط المبيعات من تذاكر الطيران

، وهى مؤيدة بايصالات صرف داخلية مسلسلة ومرقمة ومرتبة تاريخيا .

وقد تم الإطلاع عليها .

- نسبة م . التنشيط : العمولات ٧٤,٤٪ .
- تنسبة مجمل الربح : م . التنشيط ٤٦٪ .
- نسبة عمولات الطيران الصافية : اجمالى العمولات ٢٥,٦٪ .

• مطابقة بيانات الخصم والإضافة

اقرار المنشأة	١٧٨٠,٩٣٠ جنيه
بيانات المأمورية	٤٣٢,٢٣٠ جنيه

بيانات المأمورية البالغة ٤٣٢,٣٢٠ جنيه

منها ٣٩٥,٥٢٠ ج	قيمة ضرائب منبع ١٠٪ عن عمولات فنادق تم مطابقتها مع ما جاء بدفاتر وحسابات المنشأة لسنة ٩٧ ووجدت مطابقة علما بأن اقرار المنشأة أظهر عمولات فنادق " ايرادات متنوعة " قدرها ٩٠٦٧,٧٣٠ ج مدرجة بدفتر اليومية العامة المسجل ص٧١ ، قيد اقفال عمولات الفنادق فى ايرادات السياحة البالغة ١٢٣٨٥٢٨ جنيه
٣٦,٨٠٠ ج	قيمة ضرائب منبع ١٠٪ عن عمولات تذاكر طيران مستقطعة بمعرفة الإيطالية / السورية / اللبنانية - مؤيدة بقسائم تبادل أرقام ٢٧٠ فى ٩/٢٢ ، ٢٣١ فى ١/٣٠ ، ٢٤٧ فى ٦/٣٠ ، ٢٢٩ فى ١/٣٠ تم مطابقتها مع ما جاء بالدفاتر ووجدت مطابقة علماً بأن اقرار المنشأة أظهر عمولات طيران قدرها ١١٤٥٢,٩٥٠ ج ، وعليه فلا ملاحظات .
٤٣٢,٣٢٠ ج	الإجمالى

فلا ملاحظات لنا هنا سوى التحفظ بالمواد ١٥٢ ، ١٥٣ ، ١٥٤ قانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ فى حالة ظهور ما يخالف ما جاء باقرار المنشأة مستقبلا .

الإهلاكات البالغة ٨٨٠٦,٣٨٠ جنيه .

مرفق كشف تحليلى بالإهلاكات ضمن مرفقات الميزانية ، موضحاً به قيمة الأصل / الإضافات / الإهلاك / نسبة الإهلاك .

اضافات الأصول البالغة ١٩٠٤٢,٢٠٠ جنيه .

منها ١٢١٣١ ج – أجهزة ومعدات .

– قيمة شراء جهاز فاكس بفاتورة بروفيشنالز بتاريخ ١٩٩٧/١/٨ بـ ٣٦٠٠ ج .

– ماوس باد بفاتورة فاين تك ٧٢٢/٣٠/٧ بـ ٤٥ ج .

– فاين تك " كمبيوتر " بعقد فى ١٩٩٧/٧/٣١ بـ ٦٠٠٠ ج .

– خط تليفون بفاتورة الهيئة ٤٢٤٢٧٣ بـ ٢٤٨٦ ج .

١٩٣٠ ج – تركيبات وديكورات .

– قيمة شراء ستائر ١٨٢٥ بفواتير مينا للستائر أرقام ٦٧٣ فى ١١/٨ ، شركة سلامه فى ١١/٦ .

٧٤٦٧,٢٠٠ ج – الأثاث .

– قيمة شراء مكاتب / مهمات مكتبية بفواتير مركز الأثاث العصرى رقم ١٠١ فى ٢/١ ، ١٩٩٧/١٠/٢١.

والمنشأة تتبع نظام القسط المتناقص ويتم احتساب الإهلاك عن الإضافات اعتباراً من الشهر التالى لتاريخ الشراء .

وتم التأكد من صحة احتساب الإهلاكات عن الإضافات من الناحيتين الحسابية / المحاسبية بطريقة سليمة .

- مرفق صورة مستندات الإضافات .

• **المصروفات العمومية البالغة ٣٤٤١١١,٨٧٠ جنيه كالإقرار .**

تم مطابقتها مع ما جاء بالدفاتر ووجدت مطابقة ، وسوف نقوم بمراجعتها مستنديا على سبيل الجشنى كما يلى :-

أجور / مرتبات بـ ١٣٧٤٠٠ جنيه

وهى عبارة عن أجور / مرتبات العاملين بالشركة وعددهم ٢٢ موظف ، ومعظم العمالة مؤمن عليها كاستمارة ٢ تأمينات ومؤيدة بكشوف صرف أجور شهرية موقع عليها من العاملين بما يفيد الإستلام ، وتم سداد ضرائب كسب العمل عنها بصفة دورية منتظمة ، وأفاد الحاضر بأنه جارى اعداد تسوية كسب العمل السنوية .

تأمينات اجتماعية بـ ٧٥١٠ ج .

وهى تمثل الحصتين معاً المنشأة / العاملين مؤيدة بالكامل بموجب ايصالات الهيئة منها على سبيل .

٦١٠ ج اشتراكات ٩٧/٩ بايصالات الهيئة رقم ٢٠٠٨٠٠ فى ١٠/٢٠ .

٦٤٠ ج اشتراكات ٩٧/٣ بايصالات الهيئة رقم ١٩٠٥٨١ فى ٤/٢ .

أ . كتابية / مطبوعات بـ ١٦٥٣٧,٨٥٠ جنيه .

منها ٣٢٥٤ ج - شهر ٩٧/٦ .

- قيمة شراء أ . كتابية متنوعة لـزوم الإدارة وهـى مؤيـدة بفواتـير جوكـارات فـى ٦/١٢ ، الدوليـة فـى ٦/١٥ ، ستانورد ٢٠٤٠ فى ٦/١٥ ، اليابانية للتوريدات رقم ١٠٧ فى ٦/١١ ، ١٧١ فى ٦/٢١ .

ايجار / نور / مياه بـ ٦١٨٠,٢٥٠ جنيه .

منها ٨٢٨,٥٥ ج - شهر ٩٧/١٠ .

- قيمـة استهلاك الكهربـاء شـهر ٩٧/١٠ مؤيـدة بفـاتورة الكهرباء رقم ١٣٢/٢ .

- ايجـار المقـر بايصـال عبـد المسيح يوسـف عـن شـهر ٩٧/١٠ .

تليفون / تلكس / فاكس بـ ٤٩٥٣٥,٣١٠ جنيه .

منها ٩٥١٧,٢٠٠ ج - شهرى يناير ومارس/٩٧ .

- قيمة فواتير التليفون الدولى عن شـهر ٩٧/٣ ، ٩٧/١ مؤيدة بفواتير الهيئة فى ١٩٩٧/٥/١٠ ، ١٩٩٧/٣/١٥ .

م . بنكية بـ ٨٧٠,٤٤٠ جنيه .

عبارة عن م . بنكية مقابل اصدار كشـف الحسـاب الشـهرى ، م . شيكات ... الخ مؤيدة بكشف حـ / بنك مصر بالكامل ، تم الإطلاع عليها بالكامل .

بريد / دمغة بـ ١٥١٨,٣٥٠ جنيه .

عبارة عن م . شراء طوابع تمغة على مكاتبات المنشأة ومستنداتها وم.بريد بمبالغ نثرية مؤيدة بايصالات صرف داخلية .

م . نشر / دعاية / اعلان بـ ١٢٦٥٤,٢٠٠ جنيه .

منها ٣١٥٠٠ ج – شهر ٩٧/١١ .

– قيمة نشر اعلان عن نشاط الشركة بدليل القاهرة مؤيدة بفاتورة وكالة ندا للإعلان فى ١٩٩٧/١١/٢٧ .

اكراميات / هدايا بـ ٣٩٤٠٣,٥٥٠ جنيه .

عبارة عن اكراميات وهدايا لتسهيل أعمال المنشأة ولغرض تنشيط ايرادات السياحة ، وتتمثل فى اكراميات فنادق – قيمة شراء زهور وورود للعملاء فى المناسبات / عمال التليفون / البريد / الكهرباء ..... الخ .

– مؤيدة بايصالات صرف داخلية .

م . اصلاح / صيانة بـ ٦٧٦٩,٢٥٠ جنيه .

منها ١٧٩٢,٢٥٠ ج – شهر ٩٧/٧ .

– قيمة شراء موتور مروحة جنرال كامل بالريشة لزوم التكييف + مستلزمات تكييف مؤيدة بفاتورة دويسم للتكييف ١٠٣ فى ٧/١٠ .

– م . صيانة آلة عد النقدية بفاتورة شرائه رقم ١٠٠١١ فى ٩٧/٧/١٥ ، فاتورة ورسم التكييف رقم ١٠٧ فى ٧/١٥ .

م . بوفيه / نظافة بـ ٦١٠٥,٢٠٠ جنيه .

م . مواد ومهمات بوفيه + م . نظافة للمقر مؤيدة بايصالات صرف داخلية بالكامل .

م . ضيافة بـ ١٣٥٠٠ جنيه

قيمة م . ضيافة لعملاء المنشأة مؤيدة بايصالات داخلية وان كان هناك نسبة من البند بمستندات خارجية بمبالغ نثرية .

رسوم / اشتراكات بـ ٣٢٥٩,٣٠٠ جنيه .

منها ٢٦٠١ ج – قيمة اشتراك شرطة السياحة / غرفة السياحة مؤيدة بايصال ايداع نقدية بنك مصر رقم ٤٢٩٣٧٠ فى ١٩٩٧/٦/٣٠ .

رسوم الأياتا بـ ٤٩٩,٢٠٠ جنيه .

قيمة اشتراك الآياتا عن سنة ١٩٩٧ مؤيدة بفاتورة المنظمة رقم ٢٠٠٦٠٩٠٤ بتاريخ ١٩٩٧/١٠/١٠ .

م . متنوعة بـ ٢١٩١,٦٠٠ جنيه .

منها ٢٧٥ ج – قيمة شراء أدوات كهربائية للمقر بفاتورة الهندسية للتجارة رقم ٩١٤٢ فى ١٩٩٧/٧/٢٦ .

م . تسويق بـ ٣١٦٨٠,٠٢٠ جنيه .

أفاد الحاضر بأنها عبارة عن م . سفر الممول للخارج لغرض حملة تسويقية لجلب أفواج من الخارج ووعد الحاضر بتقديم المستندات المؤيدة لها مستقبلا .

م . سفر / انتقالات بـ ٧٧٤٧,٣٥٠ جنيه .

عبارة عن م . انتقالات للعاملين بالشركة لإنجاز أعمال متعلقة بالنشاط مثل استقبال وتوديع الأفواج السياحية وهى مؤيدة بايصالات داخلية موقع عليها من العاملين بالإستلام .

التعليق على بنود الميزانية :-

قمنا بمطابقة ومراجعة أرصدة أصول / خصوم الميزانية لسنة ١٩٩٧ مع ما جاء بدفاتر وحسابات المنشـأة ووجدت مطابقـة وتم التـأكد مـن صحـة القيـد والترحيل للأرصدة والمجاميع من الناحيتين الحسابية والمحاسبية بطريقة سـليمة ، وقمنا بمقارنة أرصدة ميزانية سنة ١٩٩٧ مع ما جاء بميزانية سـنة ١٩٩٦ ، وفيما يلى التعليق على أهم بند مؤثر :-

- حـ / جارى الشركاء

رصيد ١٩٩٦/١٢/٣١	٢٣٤٢٠٥,٥٣٠ جنيه
رصيد ١٩٩٧/١٢/٣١	٢٩٤٩٨٧,٥٢٠ جنيه

الفرق ويمثل تغذية للحساب الجارى ٦٠٧٨١,٩٩٠ جنيه (+) خلال سنة ١٩٩٧ حيث توجد أنشـطة تجاريـة أخـرى للشـركاء طبقـا لمـا جـاء بالإقرارات الموحدة سـنة ١٩٩٧ ويمثـل الفـرق نتـاج الحركـة المدينـة / الدائنـة خلال العام .

٣/٤ تقييم نتائج الفحص الضريبى لشركات السياحة

بعد إعداد محضر الأعمال يقوم المأمور بكتابـة مذكـرة الفحـص ، وبصفـة عامة لا يوجد نموذج محدد لذلـك التقريـر الا أنـه يتعين أن يتضمـن عديـد مـن الأمور التى لعل أهمها ما يلى :-

١- بيانات عن الممولين والشركة السياحية موضوع الفحص :

حيث تشمل اسم الممول الثلاثى أو الإسم التجارى والسمة التجارية للشركة السياحية ، وما اذا كان لها فروع ، وأسماء الشركاء فى حالة تعدد الشركاء فـى شركة الأشـخاص السياحية وحـالتهم الإجتماعيـة ، وعنـوان الشـركة وفروعهـا

ورقم الملف وسنة أو سنوات الفحص ، وتحديد تاريخ بداية ونهاية السنة المالية (ميلادية أو متداخلة) ، والكيان القانونى للمنشأة مع تحديد أخر سنة تم الربط عليها ، موقف الشركة من تقديم الإقرارات فى المواعيد القانونية .

٢- مقدمة عامة عن الفحص :-

حيث تتضمن الإجراءات السابقة ومدى وجود تغيرات فى النشاط والكيان القانونى للشركة بالإضافة الى الإفصاح عن بيانات الإقرار .

أ- الإجراءات السابقة :

- حيث يتعين ذكر موقف الملف فى السنوات السابقة وهل انتهت بالربط أم مازالت هناك سنوات بها اجرءات متخلفة وتحديد كيفية الإنتهاء منها حتى لا يتم التعرض الى التأخير أو سقوط حق المصلحة بالتقادم .
- كما يتعين أن يتم تحديد صافى ربح أخر سنة تم الربط عليها وأساس ذلك الربط سواء أكانت موافقة أو لجنة مراجعة داخلية أم طبقاً لقرار لجنة الطعن والإشارة الى نقاط الخلاف المطعون فيها (ما أمكن) .

ب- التغيرات فى النشاط :

حيث يتعين التعرض الى التغيرات التى تطرأ على نشاط الممول سواء بالزيادة أو بالإنخفاض أو بانشاء فروع جديدة أو نقل أو الغاء أنشطة معينة .

جـ- التعديل فى الكيان القانونى للشركة :

- يجب على الفاحص أن يتناول التغيرات فى الكيان القانونى ، واذا ما حدث تغير يجب دراسة وتحديد الرأى بشأنه اما باعتماده أو بالإبقاء على الكيان الذى كان قائماً .
- كما يجب أن يحدد المأمور الشركاء وأنصبتهم وهل لهم أنشطة أخرى وممتلكاتهم ورأس مال الشركة .

- يجب أن يذكر الفاحص رقم وتاريخ تسجيل عقد الشركة اذا كان الفحص يتم لأول مرة .

ء- بيانات عن الإقرار الضريبى للشركاء :

- حيث يجب على الفاحص أن يوضح بيانات الإقـرارات المقدمـة عن سـنة أو سنوات الفحص ، ويوضح نتيجة كل اقرار وتاريخ تقديمه .
- يتعين أن يتم تفريغ بيانات الإقرارات والحسابات الختامية فى سنوات الفحص والسنوات السابقة لتسهيل اجراء المطابقات بين بيانات الإقـرارات والبيانـات المتوفرة لديه .

٣- ملخص ما جاء بمحاضر المناقشات أو المعاينة :-

- حيث يجب تلخيص ما جاء بمحاضر المناقشـة ، خاصـة تلك الإجابـات التـى يذكرها الممول وتتعلق بالنشاط ، لأنها تمثل اقراراً منه بها ، كما أنهـا تمثـل حجة عليه .
- كما يجب أن يذكر المأمور ما تناولته المعاينة من وصـف أو تحديـد لكـل مـا فى الشركة ولها تأثير على النشاط مثل وسائل النقل السياحى وحجـم العمالـة .. كما يجـب الإشـارة الـى مـا تحويـه المعاينـة ويكـون لـه تـأثير فـى تحديـد الإيـرادات والمصروفـات ، ويتضـح أهميـة ذلـك فـى حالـة لجـوء الفـاحص للتقدير .

٤- استعراض البيانات والإخطارات :-

حيث يتعين على الفاحص أن يذكر كافة البيانات والإخطارات التى حصـل عليها بخصوص سنوات الفحص ، وبصفة خاصة ما يتعلق بالخصم والإضافة.

٥- الرأى فى الدفاتر وتحديد نتائج فحص الحسابات :-

حيث يجب أن يقوم المأمور بابداء رأيه صراحة فى الدفاتر ، فى ضوء ما قام به من فحص للدفاتر والمستندات ، وعليه أن يحدد مدى أمانتها وانتظامها ، وبالتالى يمكن أن يوضح رأيه فى سلامة الإقرار أو عدم سلامته مع تدعيم هذا الرأى بالأسانيد التى توصل اليها سواء عند اعتماده للدفاتر أو عدم اعتماده لها. فقد يعتمد المأمور الدفاتر أو يهدرها على النحو التالى :-

حالة الإعتماد

يقوم الفاحص باستعراض الإقرارات الضريبية ومرفقاتها ، وعليه أن يوضح ما أسفرت عنه عملية فحص تلك الحسابات من ملاحظات ، ثم يخلص من ذلك تصحيح أو تعديل ما يراه مناسبا من الإيرادات أو المصروفات ليصل الى رقمه النهائى المعتمد لكل تلك البنود حتى يصل لصافى الربح أو الخسارة .

حالة عدم الإعتماد

فاذا لجأ المأمور للتقدير يتعين عليه أن يوضح بمذكرة الفحص أسس التقدير التى اعتمد عليها للوصول الى صافى ربح الممول ، ويتعين أن يذكر أسس واضحة تتفق مع تعليمات المصلحة وما استقرت عليه المحاسبة فى حالات المثل والبيانات التى تم الحصول عليها والمتعلقة بنشاط الممول من المصادر المختلفة واسترشاداً بالمعاينات والمناقشات التى تمت .

وفى هذا الخصوص فقد وجهت المصلحة النظر الى ضرورة توخى الدقة عند فحص الحالات الدفترية ومراعاة عدم استخدام الحق فى رفض الدفاتر وعدم الإعتداد بها الا لأسباب جوهرية وجدية ومحددة وواضحة وتتسم بالموضوعية وفى اطار ما حدده القانون على النحو السابق أى على أساس مدى أمانتها واظهارها الحقيقة وانتظامها من حيث الشكل .

وعليه ترى المصلحة التأكيد على الأسباب التى يمكن أن تكون أساساً لرفض الدفاتر وعدم الإعتداد بها .[1]

(أ) الأسباب التى تمس الدفاتر من حيث الشكل :-

(١) تقديم الإقرار الضريبى الى المأمورية المختصة على خلاف ما ورد بالأحكام الواردة بالمادة (٩٦) ، (٩٧) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته والمادة (٤٦) من لائحته التنفيذية مع ضرورة مراعاة أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات على ما يلى :-

أ - ما اذا كان المحاسب قد حصل على المعلومات والإيضاحات التى يرى ضرورتها لأداء مأموريته على وجه مرضى .

ب- ما اذا كان الجرد قد تم وفقاً للإجراءات والقواعد والأسس المتعارف عليها وما اذا كانت بضاعة الجرد قد قومت بسعر التكلفة مع بيان بالأصناف التى تم تقويمها على أساس أخر غير سعر التكلفة مع ايضاح فروق التقييم وأسبابه .

جـ- ما اذا كان من رأى المحاسب أن الدفاتر والسجلات التى تمسكها المنشأة وفقاً لحكم المادة (٩٦) من القانون أمينة وتظهر حقيقة النشاط والأرباح وأنها مؤيدة بالمستندات الصحيحة واللازمة وفقاً للعرف المحاسبى السليم ، وفى حالة وجود فروع للمنشأة لم يتمكن من زيارتها يوضح ما اذا كان قد اطلع على ملخصات وافية عن نشاط هذه الفروع .

---

[1] تعليمات تنفيذية للفحص رقم (١٨) لسنة ١٩٩٧ فى شأن الأمور التى يلزم مراعاتها لإعتماد الدفاتر التى يمسكها الممول أو عدم الإعتداد بها ، صادرة بتاريخ ١٩٩٧/٥/١٩ .

(٢) عدم توثيق دفترى اليومية العامة ودفتر الجرد - مع مراعاة أن يكون التوثيق سابقاً لإجراء أى قيد بالدفاتر أى يكون التوثيق سابقاً على استعمال هذه الدفاتر .

(٣) عدم انتظام القيد بالدفاتر وفقاً للترتيب الزمنى لحدوث العمليات أى عدم قيد العمليات أولا بأول .

(٤) وجود قشط أو مسح أو شطب أو كتابة فى الهوامش بما يتعارض مع القواعد المحاسبية المتعارف عليها والتى تقضى بألا يكون تصحيح الأخطاء الا بقيود محاسبية .

(٥) عدم الوضوح فى اثبات البيانات والمعلومات الخاصة بالقيود المحاسبية .

(٦) عدم وجود حسابات للتكاليف بالمنشآت الصناعية يمكن من خلالها حساب تكلفة الوحدة المنتجة .

(٧) القيد بأسلوب معقد يتسم بالغموض .

(ب) الأسباب الموضوعية :-

(١) انعدام وسائل الرقابة الداخلية والضبط الداخلى وعدم اتباع الأساليب الفعالة للمحافظة على سلامة عمليات المنشأة وحقوقها وممتلكاتها .

ومن سمات ذلك عدم التحديد الواضح للسلطة والمسئولية ، وعدم الفصل بين أداء الأعمال وتسجيل هذه الأعمال ، وعدم الفصل بين الإحتفاظ بالأصل والمحاسبة عليه مع ضرورة مراعاة ذلك بما يتمشى مع طبيعة العمل بكل منشأة وبما يتناسب مع حجمها .

(٢) عدم التطبيق السليم لمبدأ الإستحقاق واستقلال السنوات الضريبية .

(٣) اسقاط بعض عمليات المنشأة خاصة تلك التى ترتبط بالنشاط الجارى لها وذلك بعدم اثباتها بالدفاتر والسجلات مما يؤثر على نتائج النشاط وعلى الأخص ما يلى :-

- ما قد يحدث من اسقاط فى بعض المبيعات بمبالغ كبيرة قياساً بحجم النشاط وعلى المأمورية فى مثل هذه الحالات التوسع فى نطاق الفحص للوصول الى حقيقة حجم المبيعات .
- ما قد يحدث من اسقاط فى بعض الإيرادات الخاصة بالمقاولات وأنشطة الخدمات وينطبق عليها ما سبق القول .
- التحقق من عدم اثبات ما يرد الى المأمورية من اخطارات من جهات التعامل بدفاتر المنشأة بقصد اخفاء جزء من النشاط وما ينتج عنه من تأثير على نتيجة النشاط .
- ما قد يحدث من اسقاط قيد بعض المشتريات بقصد اسقاطها من المبيعات أو من بضاعة الجرد لتخفيض نتيجة النشاط .

(٤) عدم وجود المستندات اللازمة التى تؤيد صحة وسلامة العمليات المثبتة فى الدفاتر بما لا يتفق مع ما جرى عليه العمل والعرف النحاسبى .

(٥) عدم سلامة جرد بضاعة أخر المدة – أى الحصر الكمى لهذه البضاعة ، والتحقق من وجود أصناف أو كميات لم يتناولها هذا الجرد .

(٦) عدم سلامة تقييم بضاعة أخر المدة سواء كان ذلك بسبب عدم سلامة أساس التقييم – أو بسبب تغيير أساس التقييم واختلافه من سنة الى أخرى.

(٧) عدم تطابق حساب البنك بدفاتر المنشأة وما تتضمنه كشوف حساب البنك مع عدم امكان القيام بعمل الموازنة البنكية للتحقق من جدية وسلامة الفرق

بين الرصيد الدفترى والرصيد الذى يرد بكشف حساب البنك ولمتابعة هذه الفروق بما يتفق والأصول المتعارف عليها .

(٨) ظهور حساب الصندوق برصيد دائن خلال السنة (نتيجة قطع حساب الصندوق) مع ضرورة مراعاة ألا يتم ترصيد حساب الصندوق الا بعد اثبات جميع المدفوعات والمقبوضات الخاصة باليوم السابق لترصيد الحساب أى لا يتم الترصيد الا بعد اثبات جميع عمليات اليوم بكاملها .

(٩) استخدام حساب جارى الممول لتغطية حساب الصندوق بشكل صورى غير حقيقى وبقيود وهمية أو لإخفاء بعض العمليات الخاصة بالمنشأة بقصد التلاعب فى نتيجة النشاط .

وترى المصلحة التأكيد على ضرورة مراعاة الإلتزام بما يلى :-

- عدم رفض الدفاتر فى حالة مخالفتها للعرف المتبع بالنسبة لكل نشاط الا اذا كان ينطوى على غش أو يثبت عدم أمانتها .
- عدم رفض الفداتر فى حالة اختلاف أسلوب امساكها حيث أن هذا الأسلوب يختلف من محاسب الى أخر ومن منشأة الى أخرى وفقاً لطبيعة النشاط .
- عدم رفض الدفاتر فى حالة وجود أخطاء بسيطة فى أى عنصر من عناصر حساب التشغيل أو حساب المتاجرة طالما أمكن للمأمورية حصر هذه الأخطاء وتصحيحها وتعديلها .
- لا يجوز اعتبار التذبذب فى نسبة اجمالى الربح بين ممول وأخر ومن سنة لأخرى سبباً بمفرده لرفض الدفاتر ، حيث أن كل نشاط له ظروفه ولا يمكن افتراض ثبات ظروف العمل سنة الى أخرى .
- لا يجوز الإستناد فى رفض الدفاتر الى وجود خطأ فى بعض القيود المحاسبية فى سنة ما لرفض الدفاتر فى سنة أو سنوات أخرى .

- يعتبر عدم القيد بدفتر الصندوق يوماً بيوم سبباً لرفض الدفاتر بذات السنة التى وقع فيها هذا الخطأ ولا يمتد أثره الى سنة أخرى الا اذا ثبت حدوث ذات الخطأ .
- لا يجوز التعويل على أية أقوال أو أوراق لدى ممولين آخرين لرفض دفاتر ممول الا اذا كان عليها تصديقه أو توقيعه .
- تصحيح الأخطاء التى قد توجد بالدفاتر وبالإقرارات من الأمور التى يلزم دراستها طالما أنها وقعت قبل الفحص ويلزم مراعاة أنها لا تنطوى على غش أو تلاعب بقصد التأثير على نتيجة النشاط .
- على كل منشأة أن يكون لديها دفتر صنف متى كانت مزاولة لنشاط الجملة.
- اعتماد المشتريات أو المصروفات التى تتفق وطبيعة النشاط بالمنشأة حتى ولو كانت بدون مستندات خارجية متى جرى العرف على ذلك فى هذا النوع من النشاط أو المصروف ووفقا لطبيعة كل منهما ويكتفى فى ذلك بالمستندات الداخلية الموقعة .
- مراعاة أن يكون الفاقد أو العجز فى كل نشاط سواء كان صناعياً أو تجارياً محلاً للإعتبار متى كان ذلك فى حدود النسب الطبيعية وبما يتفق مع طبيعة كل سلعة وتجارة يتحتم معها وجود هذا الفاقد أو العجز .
- خصم جميع التكاليف الواجبة الخصم وفقاً لأحكام القانون طالما أن هذه التكاليف تمثل مصروفا فعليا لازماً للنشاط سواء لتولد الربح أو لمزاولة النشاط أو للمحافظة على ممتلكات المنشأة وحقوقها وطالما أنه يخص سنة المحاسبة وليس مبالغاً فيه مع مراعاة أن بعض المصروفات نظراً لطبيعتها يصعب الحصول بشأنها على أى مستند .

• لا يجوز الإستناد الى رفض الدفاتر فى سنوات سابقة لرفضها فى سنوات لاحقة طالما أن المنشأة قد تلافت الأسباب التى من أجلها تم رفض الدفاتر فى السنوات السابقة .

• فى الحالات التى يتبين وجود اسقاط فى المشتريات أو المبيعات وتتمكن المأمورية من حصرها فيجوز للمأمورية (وفقا لظروف كل حالة) تصحيح الإقرار أو تعديله دون رفض الدفاتر .

• وفى الحالات التى يتم فيها رفض الدفاتر فانه يلزم مراعاة الإسترشاد بما ورد بها عند تقدير أرباح المنشأة .

• فى جميع الحالات التى يتم فيها رفض الدفاتر فيلزم العرض على رئيس المأمورية للتحقق من جدية الأسباب التى دعت الى ذلك .

٦- تحديد صافى الربح الخاضع للضريبة أو الخسارة :-

حيث يقوم المأمور بتحديد الإيرادات والمصروفات المعتمدة لتحديد الربح او الخسارة ، ثم يقوم بتوزيع الأرباح والخسائر فى حالة شركات الأشخاص على الشركاء المعتمدين حسب حصة ونصيب كل منهم طبقاً لعقد الشركة .

٧- خاتمة :-

لا يعتبر تقرير الفحص نهائياَ الا اذا تم اعتماده من المراجع وتنفيذ ملاحظاته (ان وجدت) ثم اعتماده من مدير الفحص بالمأمورية أو المدير العام (حسب الأحوال) .

وتجدر الإشارة الى أهمية الإشارة الى بعض الملاحظات الواجبة ومنها :

- الإشارة الى تطبيق أحكام مواد قانونية يكون هناك مجال واجب تطبيقها قبل المواد الخاصة بالتوقف والمسئولية التضامنية وتوحيد الربط .. الخ .

٤/٤ مثال تطبيقى على اعداد تقرير فحص ضريبى لشركة السياحة :

فيما يلي نموذج مبسط لتقرير الفحص لذات الشركة السياحية التى تم اعداد محضر أعمال لها في الجزء السابق :-

مصلحة الضرائب

مأمورية ضرائب قصر النيل

شعبة الضرائب

مذكرة فحص حسابات

الإسم / .... وشركاه

رقم الملف / ....

العنوان / ....

الكيان القانونى / توصية بسيطة .

النشاط / شركة .... للسياحة

السنوات / ١٩٩٧ .

مقدمـــــه :-

تمت محاسبة المنشأة حتى سنة ١٩٩٦ - طبقاً للأسس التالية :-

سنة ١٩٩٦ مجمل ربح السياحة المعدل	١١١٨١٠,٥٢٦ ج .
مجمل ربح السياحة الدينية المعدل	٢٢٧٧٨,٣٥٠
مجمل ربح التذاكر المعدل	٧٢١٠,٩٩٥
اجمالى الأرباح	١٤١٧٩٩,٨٧١
(-) الإهلاكات المعتمدة	١٩٤١,٠٧٠
(-) المصروفات المعتمدة	١٢١٠٩٧,٦٩٠
صافى الربح المعدل مقرب لسنة ١٩٩٦	١٨٧٦٢ ج

- هذا وقد تم الإخطار بالنماذج ١٨ ضريبة موحدة عن سنة ١٩٩٦ فى ١٩٩٧/١٢/٧ .

• تم الإخطار بالنماذج ١٩ ضرائب سلفاً عن السنوات ١٩٩٣/١٩٩٥ وتم الطعن عليها فى المواعيد القانونية ، وجارى عمل لجنة داخلية عن هذه السنوات .

• أخر سنة ربط ١٩٩٢ – طبقاً لقرار اللجنة الداخلية فى ١٩٩٥/٦/٢٥ .

إقرارات الثروة :-

بالرجوع الى شعبة الحصر والإقرارات بالمأمورية تبين أن الشركاء لم يقدموا اقرارات الثروة حتى تاريخ اعداد هذه المذكرة .

الكيان القانونى :-

شركة توصية بسيطة كالسنوات السابقة بين كل من :-

١. السيدة / .... " متضامن " ٦٦٪ .

٢. السيدة / .... " موصية " ١٧٪ .

٣. السيدة / .... " موصية " ١٧٪ .

ولم يطرأ عليه أى تعديل أو تغيير خلال سنة ١٩٩٧ ، ويعتمد .

بيانات الخصم والإضافة محاضر الأعمال ص١١ .

اقرار المنشأة		بيانات المأمورية	
٩٣٠	١٧٨٠	٣٢٠	٤٣٢

بيانات المأمورية البالغة ٤٣٢,٣٢٠ جنيه .

منها ٣٩٥,٥٢٠ ج ضرائب منبع ١٠٪ عن عمولات فنادق تم مطابقتها مع ما جاء بالدفاتر ووجدت مطابقة علماً بأن إقرار المنشأة أظهر عمولات فنادق " ايرادات متنوعة " قدرها ٩٠٦٧ ج ضمن ايرادات السياحة المستجلبة ، ومدرجة بدفتر اليومية العامة المسجل ص١٧ ، ولا ملاحظات .

٣٦,٨٠٠ ج ضرائب منبع ١٠٪ عن عمولات تذاكر الطيران لسنة ١٩٩٧ تم مطابقتها مع ما جاء بالدفاتر ووجدت مطابقة علماً بأن اقرار المنشأة أظهر عمولات طيران قدرها ١١٤٥٢ لسنة ١٩٩٧ .

٤٣٢,٣٢٠ ج الإجمـــــالى

ولا ملاحظات لنا هنا سوى التحفظ بالمواد ١٥٢ ، ١٥٣ ، ١٥٤ ، قانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ فى حالة ظهور ما يخالف ما جاء باقرار المنشأة مستقبلاً .

الإقرارات الضريبية :-

قدم الشركاء الإقرارات الموحدة لسنة ١٩٩٧ فى الميعاد القانونى وفيما يتعلق بالنشاط التجارى محل الفحص جاء بها ما يلى :-

بيـــــان	١٩٩٧	
ايرادات السياحة	١٣٠	١٢٣٨٥٢٨
مصروفات السياحة	٤٠٠	١١٢٦٢٢٦
مجمل ربح السياحة	٧٣٠	١١٢٣٠١
نسبة : الإيرادات	—	٪٩
ايرادات السياحة الدينية	—	١٤٧٥٨٠
مصروفات السياحة الدينية	٢٥٠	١٤٢١٢٠
مجمل ربح السياحة الدينية	٧٥٠	٥٤٥٩
نسبة : الإيرادات	—	٪٣,٧
عمولات الطيران	٩٥٠	١١٤٥٢
مصروفات التنشيط	—	٨٥٢٥
مجمل ربح الطيران	٩٥٠	٢٩٢٧
نسبة : الإيرادات	—	٪٢٥,٦
المصروفات العمومية	٨٧٠	٣٤٤١١١
الإهلاكات	٣٨٠	٨٨٠٦
صافى الخسارة كالإقرار	٨٢٠	(٢٣٢٢٣٨ ج)

الفحص الحالى :

ونحن بصدد اتمام الفحص الضريبى لسنة ١٩٩٧ تم الآتى:-

١.تم توجيه نموذج ١٧ ضرائب للمرة الأولى برقم صادر ٦٠٥٦ بتاريخ ١٩٩٨/٥/٥ محددا به يوم ١٩٩٨/٥/١٢ ميعادا للفحص .

٢.تم توجيه نموذج ١٧ ضرائب للمرة الثانية برقم صادر ٨٣٧٧ بتاريخ ١٩٩٨/٦/١٣ محددا به يوم ١٩٩٨/٦/٢٠ ميعادا للفحص وقد حضر وكيل الممول وطلب أجلا ليوم ١٩٩٨/٨/١٣ لتجهيز الكشوف التحليلية ونظرا لإنشغال المكتب بفحوص ضرائب أخرى عديدة وأمهلنهاه .

وبتاريخ ١٩٩٨/٨/١٣ الموافق الخميس ، انتقلنا الى حيث مقر مكتب أ / د . أمين السيد أحمد لطفى بالعنوان (٣٦) شارع شريف - القاهرة ، وهناك تقابلنا مع السيد / أ .... المحاسب بصفته وكيلا عن السيد / .... بالتوكيل رقم .... لسنة .... توثيق الموسكى ، والأخير وكيلا عن الممولة / .... بالتوكيل رقم .... لسنة .... توثيق قصر النيل ، وبمقابلتنا قمنا بمناقشته عن طبيعة النشاط ، وقمنا كذلك بفرض حسابات ودفاتر المنشأة لسنة ١٩٩٧ ، وذلك بموجب محاضر أعمال بلغ عدد صفحاتها ١٦ (فقط ستة عشر صفحة لا غير) وهى تعد بمثابة جزء لا يتجزأ من هذه المذكرة بل مكملة لها ، وفيما يلى ملخص للمناقشة الإفتتاحية.

- طبيعة النشاط : سياحة عامة فقرة (أ) .
- الكيان القانونى : توصية بسيطة كما أشرنا سلفا بالتقرير ص٢ .
- أماكن المزاولة : .... ، ولا توجد فروع .

• توجد أنشطة تجارية أخرى للشركاء كالإقرارات م . ٣ قانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

• لا يوجد نشاط بواخر نيلية / سياحية داخلية / نقل سياحى .

• لا توجد ثروة عقارية للشركاء كأقوال الحاضر .

• تم تقديم الإقرارات الموحدة لسنة ١٩٩٧ فى الميعاد القانونى .

• نظام الرقابة الداخلية المتبع سنة ١٩٩٧ كالسنة السابقة حسب محاضر الأعمال ص٢ لسنة ١٩٩٦ .

المجموعة الدفترية التى تمسكها المنشأة لسنة ١٩٩٧ هى :-

١)دفتر يومية عامة مسجل برقم ٢١٩٩ بتاريخ ١٩٩٤/١٢/١٨ توثيق قصر النيل ، عدد الصفحات ٥٠٠ ، وتم القيد به بدءاً من القيد الإفتتاحى ١٩٩٤/١/١ بالدفتر ص٢ وحتى شهر يوليو ١٩٩٨ بالدفتر ص٨٣ .

٢)دفتر أستاذ عام .

٣)دفتر يومية صندوق / بنك .

٤)دفتر تحليل م . عمومية .

٥)دفتر ايرادات سياحة .

٦)دفتر يومية أمريكية .

وبنفس الجلسة وفى حضور وكيل الممول قمنا بفحص حسابات ودفاتر المنشأة لسنة ١٩٩٧ وقد أسفر الفحص عما يأتى :-

أولاً السياحة :-

ايرادات السياحة	البالغة	١٢٣٨٥٢٨,١٣٠
مصروفات السياحة	البالغة	١١٢٦٢٢٦,٤٠٠

قمنا بمطابقة ومراجعة الأرصدة الشهرية للبندين أعلاه مع ما جاء بدفتر اليومية العامة المسجل ودفتر الأستاذ العام ودفتر اليومية الأمريكية ووجدت مطابقة بمحاضر الأعمال ص٣ ، وتم التأكد من صحة القيد والترحيل من الناحيتين الحسابية والمحاسبية بطريقة سليمة .

وقدم لنا الحاضر كشوف الخدمات السياحية المقدمة لوزارة السياحة وتم مراجعتها ومطابقتها مع ايرادات السياحة ووجدت مطابقة لما جاء بالدفاتر ، وقد بلغت نسبة مجمل ربح السياحة المستجلبة كالإقرار ٩٪ ، مع مراعاة أن الإيرادات تشتمل على ٩٠٦٧ ج عمولات فنادق .

وقدم لنا الحاضر أيضاً كشف تحليلى بالملفات المنفذة سنة ١٩٩٧ موضحاً به رقم الملف / المصروف / الإيراد ومن خلال هذا الكشف قمنا بمراجعة البندين أعلاه مستنديأ على سبيل الجشنى باختيار الملفات التالية :-

مسلسل	رقم الملف	الإيراد	المصروف	الربحية
١	١٩٩٧/٥/١١	١١٦٥٥٨,٨٠٠	١٠٥٣٧٩,٤٢٠	٪٩,٦
٢	١٩٩٧/٣/٣٠	٩٣٧٠٤,٠٠٠	٨٦٣٥١,٢٨٠	٪٧,٨
٣	١٩٩٧/٤/٤	٩١٩٠٢,٠٠٠	٨٠٧٠٠,٧٥٠	٪١٢,٢
٤	١٩٩٧/١/١٢	٦٨٩٥٢,٠٠٠	٦٢٣٦٣,٥٠٠	٪٩,٦
٥	١٩٩٧/٣/٢٣	٥٤٤٠٠,٠٠٠	٤٣٦٢٨,٢٦٠	٪١٩,٨
		٤٢٥٥١٦,٨٠٠	٣٧٨٤٢٣,٢١٠	

وعينات الجشنى أعلاه تمثل نسبة ٣٤٪ من ايرادات السياحة ، ونسبته ٣٣,٦٪ من مصروفات السياحة ، ورأينا الإكتفاء بهذه العينة نظراً لتعدد الملفات المنفذة سنة ١٩٩٧ .

ومن خلال الفحص المستندى لعينات الجشنى تبين ما يلى :-

١- الإيرادات البالغة ٤٢٥٥١٦,٨٠٠ جنيه كالعينات .

وهى عبارة عن ايرادات سياحة مستجلبة معظمها من روسيا ، ومن خلال المراجعة المستندية لعينات الجشنى تبين أنها مؤيدة مستنديا بفواتير المنشأة المسلسلة والمرقمة والمرتبة تاريخيا ومؤيدة كذلك باشعارات اضافة بنك مصر بالعملات الأجنبية " تحويلات من الخارج " وتم تقييم العملات الأجنبية طبقا للأسعار الرسمية المعلقة بالبنوك ، وهى متماشية مع تعليمات المصلحة الصادرة فى هذا الشأن ، وبناء عليه وفى ضوء عينات الجشنى ، وحيث لم يتوافر لدينا ما يخالف ما جاء باقرار المنشأة الأمر الذى نرى معه اعتماد الإيرادات ولا ملاحظات بشأنها سوى التحفظ بالمواد ١٥٢ ، ١٥٣ ، ١٥٤ قانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ فى حالة ظهور ما يخالف ما جاء باقرار المنشأة مستقبلا . الرجوع لمحاضر الأعمال ص ٣-٧ .

٢- المصروفات البالغة ١١٢٦٢٢٦,٤٠٠ جنيه كالإقرار .

ومن خلال المراجعة المستندية لعينات الجشنى تبين أنها تتمثل فى م . اقامة الأفواج وهى مؤيدة بفواتير الفنادق بالكامل من واقع عينات الجشنى ، وقد تبين أن نسب الربحية لعينات الجشنى بلغت على التوالى ٩,٦٪ ، ٧,٨٪ ، ١٢,٢٪ ، ٩,٦٪ ، ١٩,٨٪ ، ونظرا لتفاوت نسب الربحية لعينات الجشنى دون مبرر لذلك على الرغم أن معظم العملاء من روسيا / بولندا الأمر الذى نرى معه استبعاد نسبة ٥٪ من البند نظرا لإرتفاع رقم الأعمال ومقابل المغالاة فى البند / تذبذب نسبة الربحية / انخفاض نسبة مجمل ربح الإقرار .

المستبعد من مصروفات السياحة

= ١١٢٦٢٢٦,٤٠٠ × ٥٪ = ٥٦٣١١,٣٢٠ (+)

مجمل ربح السياحة المستجلبة المعدل

= مجمل ربح الإقرار = ١١٢٣٠١,٧٣٠

(+) المستبعد من مصروفات السياحة ٥٪ = ٥٦٣١١,٣٢٠

مجمل ربح السياحة المعدل = ١٦٨٦١٣,٠٥٠

نسبة ايرادات الإقرار = ١٣,٦٪ .

ثانياً السياحة الدينية :-

ايرادات السياحة الدينية البالغة ١٤٧٥٨٠ جنيه .

مصروفات السياحة الدينية البالغة ١٤٢١٢٠,٢٥ جنيه .

وهى عبارة عما يلى :-

بيان	الإيراد	المصروف	نسبة الربحية
الحج	٩٠٢٥٠	٨٦٩١٠,٧٥٠	٣,٧٪
العمرة	٥٧٣٣٠	٥٥٢٠٩,٥٠٠	٣,٧٪

(أ) الحج:- **برى**

١- الإيرادات البالغة ٩٠٢٥٠ جنيه .

وهى عبارة عن عدد (٢٠ - ١ شرف) × ٤٧٥٠ ج = ٩٠٢٥٠ جنيه .

وتم مطابقتها مع ما جاء بالدفاتر ووجدت مطابقة وهى مؤيدة مستنديا بنموذج معاينة وزارة السياحة المحرر فى ١٩٩٧/٢/٢٧ موضحا به عدد الحجاج / سعر الرحلة ، ومؤيدة كذلك بايصالات توريد نقدية مسلسلة ومرقمة ومرتبة تاريخيا تم الإطلاع عليها ، وبناءا عليه تعتمد ولا ملاحظات بشأنها .

٢- مصروفات الحج البالغة ٨٦٩١٠,٧٥٠ جنيه .

تم مطابقتها مع ما جاء بالدفاتر ووجدت مطابقة ، وقمنا بمراجعتها مستنديا وتبين أنها تتمثل فى قيمة تأجير أوتوبيسات مؤيدة بعقود اتفاق / قيمة اقامة

الحجاج بمكة المكرمة - المدينة المنورة ، مؤيدة أيضاً بعقود اتفاق / قيمة رسوم الأمن العام / وزارة السياحة / رسوم العبارة ذهاباً وإياباً / شيكات اركاب الحجاج ، وهى بالكامل مؤيدة بمستندات خارجية وتعتمد .

أما باقى المصروفات وبيانها :-

١٥٥٣,٩٥٠ ج بدلات انتقال للمندوب - مؤيدة بإيصالات صرف داخلية

٣٤٦٠,٤٠٠ ج شنط /شماسى للحجاج- مؤيدة بإيصالات صرف داخلية

(+) ٥٠١٤,٣٥٠ الإجمالى ويستبعد بالكامل لعدم تقديم المستندات المؤيدة له

(ب) العمرة :-

١- الإيرادات البالغة ٥٧٣٣٠ جنيه كالإقرار .

وهى عبارة عن ايرادات رحلة العمرة المنفذة لسنة ١٩٩٧ والمرحلة من سنة ١٩٩٦ " مرفق صورة منه " ، ومؤيدة كذلك بإيصالات توريد مسلسلة ومرقمة ومرتبة تاريخياً ، وطبقاً لما سارت عليه المأمورية خلال السنة السابقة وحيث أن المتبع فى رحلات العمرة عدم خصم مشرف أو خلافه من ثم تكون ايرادات العمرة المعتمدة لسنة ١٩٩٧ .

= ١٠٠ معتمر × ٥٨٥ ج = ٥٨٥٠٠ جنيه .

٢- المصروفات البالغة ٥٥٢٠٩,٥٠٠ جنيه .

وهى عبارة عن رسوم وزارة الداخلية / غرفة شركات السياحة / وزارة السياحة ، وهى مؤيدة بإيصالات خارجية قيمة الإقامة بمكة / المدينة المنورة / و م . انتقالات المعتمرين بالباص داخل السعودية مؤيدة بعقود اتفاق " مرفق صورة منها " / قيمة حجز تذاكر البواخر ذهاباً وإياباً مؤيدة بمستندات خارجية " مرفق صورة منها " وعليه تعتمد فلا ملاحظات .

أما باقى المصروفات وقدرها ٢٦٨٩,١٠٠ جنيه وتتمثل فى م . انتقالات بايصالات صرف داخلية ، وتستبعد بالكامل لعدم تقديم المستندات .

المستبعد من مصروفات العمرة = ٢٦٨٩,١٠٠ جنيه .

وبناءاً عليه يكون المستبعد من م . السياحة الدينية :-

= ٥٠١٤,٣٥٠ + ٢٦٨٩,١٠٠ = ٧٧٠٣,٤٥٠ جنيه (+)

اذن مجمل ربح السياحة الدينية المعتمد لسنة ١٩٩٧

= (١٤٧٥٨٠ + ٤٧٥٠) -(١٤٢١٢٠,٢٥٠-٧٧٠٣,٤٥٠) =١٧٩١٣,٢٠٠.

مرفق كشف تحليلى بايرادات / مصروفات الحج / العمرة + صور المستندات ، وتم الإطلاع على الأصل " الرجوع لمحاضر الأعمال ص ٧-٩ .

ثالثاً تذاكر الطيران :-

أ - الإيرادات	١١٤٥٢,٩٥٠ جنيه
ب- المصروفات	٨٥٢٥,٠٠٠ جنيه
مجمل الربح ٢٥,٦٪	٢٩٢٧,٩٥٠ جنيه

أ- عمولات الطيران :-

قمنا بمطابقة ومراجعة أرصدتها الشهرية مع ما جاء بدفتر اليومية العامة المسجل ودفتر الأستاذ العام ، ويومية الصندوق / اليومية الأمريكية بمحاضر الأعمال ص٩ ووجدت مطابقة ، وقمنا بمراجعة البند مستنديا على سبيل الجشنى باختيار شهرى :-

يوليو ١٩٩٧	٣٤٩٢,٧٥٠ جنيه
أغسطس ١٩٩٧	١٨١١,٩٠٠ جنيه

وهذه العينة تمثل نسبة ٤٦٪ من البند ، ومن خلال المراجعة المستندية لعينات الجشنى تبين أن البند يتمثل فى عمولات تذاكر طيران " قسائم تبادل ،

وهى مؤيدة مستنديا بموجب فوتشرات / ايصالات تحصيل عمولة مسلسلة ومرقمة ومرتبة تاريخيا بالكامل ، وقمنا بمطابقة اجمالى شهرى الجشنى مع ما جاء بدفتر اليومية العامة المسجل ص ٦٦-٦٧ ووجدا مطابقان ، وبناءا عليه وفى ضوء عينات الجشنى ، وحيث تمت مطابقة بيانات الخصم والإضافة بالمأمورية مع ما جاء باقرار المنشأة الأمر الذى نرى معه اعتماد البند مع التحفظ بالمواد ١٥٢ ، ١٥٣ ، ١٥٤ قانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ فى حالة ظهور ما يخالف ما جاء باقرار المنشأة مستقبلاً .

ب- مصروفات التنشيط البالغة ٨٥٢٥ جنيه كالإقرار :-

قمنا بمطابقتها ومراجعتها مع ما جاء بدفاتر وحسابات المنشأة ووجدت مطابقة ، وهى تمثل الجزء المتنازل عنه من عمولات الطيران لعملاء المنشأة لغرض تنشيط المبيعات من تذاكر الطيران ، وهى مؤيدة بموجب ايصالات صرف داخلية بالكامل وتمثل نسبة ٧٤٪ من عمولات الطيران ، ولكونها مؤيدة بايصالات صرف داخلية بالكامل ، ونظرا للمغالاة الشديدة فى البند يتم استبعاد ٧٥٪ منها كالسنة السابقة مقابل المستندات الداخلية / المغالاة ، واعتماد ٢٥٪ لمناسبتها .

اذن المستبعد من م . التنشيط

= ٨٥٢٥ ج × ٧٥٪ =	٦٣٩٣,٧٥٠ ج (+)
مجمل ربح التذاكر كالإقرار	٢٩٢٧,٩٥٠ جنيه
(+) يضاف اليه	
المستبعد من م . التنشيط	٦٣٩٣,٧٥٠ جنيه
مجمل ربح الطيران المعدل	٩٣٢١,٧٠٠ جنيه

نسبته : عمولات الطيران ٨١,٤٪ .

الرجوع لمحاضر الأعمال ص١٠ .

ابداء الرأى فى الدفاتر لسنة ١٩٩٧ .

١-الدفاتر موثقة ومستوفاة من الناحية الشكلية .

٢-يتم القيد بالدفاتر أولا بأول لكل مصروف أو ايراد .

٣-مطابقة بيانات الخصم والإضافة بالمأمورية مع ما جاء بالدفاتر ووجدت مطابقة .

٤-عدم وجود كشط أو شطب أو تحشير بالدفاتر أثناء الفحص .

٥-ايرادات المنشأة مؤيدة بفواتير ايصالات توريد نقدية مسلسلة ومرقمة ومرتبة تاريخيا .

٦-صحة القيد والترحيل من الناحيتين الحسابية والمحاسبية بطريقة سليمة .

وبناءاً عليه يتم اعتماد المجموعة الدفترية للمنشأة لسنة ١٩٩٧ ، واعتماد مجمل ربح الإقرار بعد تعديله ص ٦ ، ٨ ، ١٠ مع ادخال بعض التعديلات على بنود المصروفات واعتمادها فى ضوء المؤيد منها مستنديا والضرورى واللازم لممارسة النشاط ، ومدى تناسبه مع رقم الأعمال المحقق ، وذلك على النحو التالى تباعاً :-

الإهلاكات ٨٨٠٦,٣٨٠ جنيه :-

منها	٤٢٤٣,٤٣٠	أجهزة / معدات	١٢,٥٪
	٧٥٩,٥٥٠	تركيبات / ديكورات	١٠٪
	١٠٥٩,٣٥٠	الأثاث	٦٪
	١٠٧,٣٠٠	م . التأسيس	٢٠٪
	٩٢,١٠٠	السيارة	٢٠٪
	٢٥٤٤,٦٥٠	نفقات أ . مؤجلة	٢٠٪

اضافات الأصول البالغة ١٩٠٤٢,٢٠٠ جنيه :-

منها	١٢١٣١	أجهزة / معدات	الرجوع لمحاضر الأعمال ص ١٢
	١٩٣٠	تركيبات / ديكورات	
	٧٤٦٧,٢	الأثـــــــــاث	

تم مطابقتها مع ما جاء بالدفاتر ووجدت مطابقة ، وهى مؤيدة بموجب مستندات خارجية بالكامل ، حيث تمت مراجعتها مستنديا ١٠٠٪ بالمحاضر ص١٢ ، وتم احتساب الإهلاكات عنها اعتباراً من الشهر التالى لتاريخ الشراء والمنشأة تتبع نظام القسط المتناقص عند احتساب أقساط الإهلاك ، وتم التأكد من صحة احتساب الإهلاكات عن الأصول + الإضافات من الناحيتين الحسابية والمحاسبية بطريقة سليمة ، ولنا ملحوظة على البند تتلخص فيما يلى :-

اهلاك نفقات ايرادية مؤجلة – البالغ ٢٥٤٤,٦٥٠ جنيه (+)

طبقاً لما سارت عليه المأمورية خلال السنوات السابقة يستبعد بالكامل نظراً لعدم تقديم المستندات المؤيدة للبند .

بالنسبة لإهلاك م . التأسيس / الأثاث / أجهزة ومعدات / سيارة والبالغة كالإقرار أعلاه ٥٥٠٢,١٨٠ جنيه ، طبقاً لما سارت عليه المأمورية خلال السنوات السابقة تعتمد ٥٠٪ فقط .

اذن المستبعد = ٥٥٠٢,١٨٠ ج × ٥٠٪ = ٢٧٥١,٠٩٠ (+) .

اهلاكات تركيبات / ديكورات البالغ ٧٥٩,٥٥٠ جنيه :-

الإهلاك المعتمد لسنة ١٩٩٧ دون الإضافات كالسنة السابقة بتقرير الفحص الضريبى لسنة ١٩٩٦ ص١٤ ٦٥,٤٦٠ جنيه .

اهلاك الإضافات لسنة ١٩٩٧ :-

= ١٩٣٠ × ١٠٪ " ١/١٢ شهر = ١٦,٠٨٣ جنيه .

وطبقاً لما سبق ذكره يكون المعتمد

= ٦٥,٤٦٠ + ١٦,٠٨٣ = ٨١,٥٤٣ جنيه .

الإهلاكات المعتمدة لسنة ١٩٩٧

= (٨٨٠٦,٣٨٠-{٢٥٤٤,٦٥٠+٢٧٥١,٠٩٠} + {٧٥٩,٥٥٠-٨١,٥٤٣})

= ٢٨٣٢,٦٣٣٠ (-)

طبقاً لما سارت عليه المأمورية سلفاً .

مناقشة بنود المصروفات العمومية   محاضر الأعمال ص١٣-١٦ .

بيـــان	١٩٩٧			
	الإقـــرار		المعتمـــد	
- أجور ومرتبات	-	١٣٧٤٠٠	-	٦٦٠٠٠
- تأمينات اجتماعية	-	٧٥١٠	٥٠٠	٤٨٨١
- أ . كتابية / مطبوعات	٨٥٠	١٦٥٣٧	٩٢٠	٨٢٦٨
- ايجار / نور / مياه	٢٥٠	٦١٨٠	٢٥٠	٦١٨٠
- تليفون / فاكس	٣١٠	٤٩٥٣٥	٥٤٠	٣٣٠٢٣
- م . بنكية	٤٤٠	٨٧٠	٤٤٠	٨٧٠
- بريد / دمغة	٣٥٠	١٥١٨	٥٨٥	٣٧٩
- م . نشر / اعلان	٢٠٠	١٢٦٥٤	١٠٠	٦٣٢٧
- اكراميات / هدايا	٥٥٠	٣٩٤٠٣	٨٩٠	٩٨٥٠
- اصلاح / صيانة	٢٥٠	٦٧٦٩	٦٢٥	٣٣٨٤
- م . بوفيه / نظافة	٢٠٠	٦١٠٥	٣٠٠	١٥٢٦
- م . ضيافة	-	١٣٥٠٠	-	٦٧٥٠
- م . سفر وانتقالات	٣٥٠	٧٧٤٧	٦٧٥	٣٨٧٣
- رسوم / اشتراكات	٣٠٠	٣٢٥٩	-	٢٦٠١
- م . تسويق	٢٠	٣١٦٨٠	-	-
- رسوم الآياتا	٢٠٠	٤٩٩	٢٠٠	٤٩٩
- م . متنوعة	٦٠٠	٢١٩١	٨٠٠	١٠٩٥
- مزايا عينية	-	٧٥٠	-	-
الإجمالـــى	٨٧٠	٣٤٤١١١	٨٢٥	١٥٥٥١٢

التعليق على بنود الميزانية :-

قمنا بمطابقة ومراجعة أرصدة أصول وخصوم الميزانية لسنة ١٩٩٧ مع ما جاء بدفاتر وحسابات المنشأة ووجدت مطابقة ، وتم التأكد من صحة القيد والترحيل من الناحيتين الحسابية والمحاسبية للأرصدة والمجماميع بطريقة سليمة ، وقمنا بمقارنة أرصدة ميزانية سنة ١٩٩٧ مع ما جاء بميزانية سنة ١٩٩٦ ، وتم التعليق عليها بمحاضر الأعمال ص١٦ ، ولا يوجد ضمن بنود الميزانية ما يؤثر على نتيجة أعمال المنشأة لسنة ١٩٩٧ .

ومن خلال العرض السابق يكون صافى الربح المعدل لسنة ١٩٩٧ :-

بيـــان	١٩٩٧	
– مجمل ربح السياحة المعدل ص٦	٠٥٠	١٦٨,٦١٣
– مجمل ربح السياحة الدينية ص٨	٢٠٠	١٧,٣٢١
– مجمل ربح تذاكر الطيران ص١٠	٧٠٠	٩,٣٢١
اجمالى الأرباح	٩٥٠	١٩٥٨٤٧
(-) يخصم منه :		(-)
– الإهلاكات المعتمدة	٦٣٣	٢٨٣٢
– م . عمومية معتمدة	٨٢٥	١٥٥٥١٢
صافى الربح المعدل مقرب لسنة ٩٧	–	٣٧٥٠٣

– مع مراعاة تطبيق مادة ٣٠٠ قانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ عند الربط .

– التحفظ بالمواد ١٥٢ ، ١٥٣ ، ١٥٤ قانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

المأمور　　　　المراجع　　　　مدير الفحص



المشكلات العملية للفحص الضريبى فى شركات السياحة

الفصل الخامس

المشكلات العملية للفحص الضريبى في شركات السياحة

مقدمه :

يقصد بالفحص الضريبي لشركات السياحه تحقق مأمور الضرائب من قيام تلك الشركات بتنفيذ احكام قانون الضرائب سواء فيما يتعلق بنتائج العمليات على اختلاف أنواعها او التكاليف او الإعفاءات ، وحتى يتم التأكد من ذلك يتعين التحقق من صحة البيانات الواردة بالإقرارات المقدمة من الممولين (الشركاء فى شركات الأشخاص السياحية او شركات الأموال السياحية) عن طريق إطلاع الفاحص على دفاتر ومستندات تلك الشركات بالإضافة الى حقه فى طلب مايراه من إيضاحات [١] .

ولاشك ان الفحص الضريبى يعتبر المرحلة الرئيسيه والفنية لعمل الإدارة الضريبية وهناك مشكلات عديدة تواجه شركات السياحة عند فحصها من المأموريات المختصة ، ويمكن تجميع تلك المشكلات الرئيسية في أربعه مجموعات رئيسيه هي (١) إهدار مصلحه الضرائب لدفاتر وسجلات شركات السياحة ، (٢) تحديد الوعاء الضريبي آو الدخل الخاضع للضريبة باستخدام مدخل نمطي هو نسبه مجمل الأرباح المحددة بمعرفة مصلحه الضرائب للانشطة السياحية المختلفة مع تقدير مصروفات عمومية لاتتفق مع واقع الأمر

[١] بوجه عام تلتزم تلك الشركات السياحيه بتمكين موظفى مصلحه الضرائب ممن لهم الضبطيه القضائيه من الاطلاع على مالديهم من دفاتر او مستندات او قرارات وفقا للاوضاع المحدده فى الماده (١٤٤) من قانون الضرائب ، وذلك وفقا للميعاد الذى تحدده المأموريه المختصه بموجب خطاب موصى عليه بعلم الوصول لفحص الدفاتر فى مقر الشركة السياحيه ٠

رغما عن التعليمات التنفيذية والتفسيرية الصادرة من المصلحة التى تشير كلها الى توجيه النظر الى ضرورة توخى الدقة عند فحص الدفاتر مع عدم إهدارها آلا أسباب جوهرية ، (٣) وجود صعوبات تعوق عمليه استفادة شركات السياحة من الإعفاءات المقررة للمنشآت السياحية والفندقية ، (٤) بالإضافة آلي قصور نظام خصم الضريبة من المنبع المرتبط بمعاملات شركات السياحة ، وتحقيقا للهدف من ذلك الفصل يتم دراسة واستعراض تلك المشكلات العملية وتقويمها ، مع الاهتمام بوضع إطار منهجي مقترح لتطوير الفحص الضريبي لشركات السياحة [1].

ولذلك سوف يتم تقسيم هذا الفصل آلي الموضوعات التالية :-

١/٥ المعاملة الضريبية لانشطة شركات السياحة.

٢/٥ دراسة وتقويم سياسات مصلحه الضرائب فى إهدار دفاتر الشركات السياحية .

٣/٥ دراسة وتقويم سياسات المصلحة فى الاعتماد على مدخل نسبه مجمل الربح فى تحديد الوعاء الضريبى لشركات السياحة .

٤/٥ دراسة وتقويم سياسات الفحص الضريبى للأنشطة السياحية المعفاة .

٥/٥ دراسة وتقييم سياسات خصم الضريبة عن المنبع المرتبطة بمعاملات الشركات السياحية .

٦/٥ تطوير سياسات فحص مصلحه الضرائب للشركات السياحية

---

[1] تعتمد الماده العلميه لذلك الفصل على بحث للمؤلف القى بأحد المؤتمرات العلميه ، لمزيد من التفصيل يراجع :-

- د. أمين السيد احمد لطفى ، تقويم سياسات الفحص الضريبى واثارها على الخلافات بين الممولين والادارة الضريبيه – دراسه تطبيقيه على شركات السياحه مع اطار محاسبى منهجى مقترح ، بحث القى فى المؤتمر العاشر لكلية التجاره . جامعه المنصوره بعنوان مقومات التنميه السياحيه فى مصر ٢٨، ٢٩ ابريل ١٩٩٤ –القاهره .

١/٥ المعاملة الضريبية لانشطة شركات السياحة :

تمشياً مع سياسة الدولة بشأن تشجيع السياحة باعتبارها احد الانشطة الواعد واحد الموارد المالية الهامة للاقتصاد القومى .

وقد انتهى الرأى بين المصلحة وممثلوا غرفة الشركات ووكلات السفر والسياحة بشأن المحاسبة الضريبية لشركات السياحة الى ملائمة الاسترشاد بأسس وقواعد معينة عند محاسبة الحالات التقديرية اما الحالات الدفترية التى تقدم فيها المنشأة إقرار معتمد من احد المحاسبين فأنه يسرى فى شأنها ما يجرى على حالات فحص الدفاتر مع عدم اهدارها إلا لاسباب جوهرية وفقا لما ورد بالتعليمات التنفيذية الصادرة من المصلحة فى هذا الشأن واخرها التعليمات رقم ١٨ لسنة ١٩٩٧ بشأن الامور التى يلزم مراعتها لاعتماد الدفاتر التى يمسكها الممول وعدم الاعتداد بها وضرورة الالتزام بما ورد بهذه التعليمات حسما للخلافات مع الممول .

وبناء عليه توجه المصلحة نظر مأموريتها الى ضرورة الالتزام بالقواعد الاتية عند المحاسبة الضريبية لشركات السياحة :[١]

١- اعتماد نسبة العمولة المقرة دوليا والمثبتة فى دفاتر الشركة متى كانت مطابقة لشركات الطيران التى تتعامل معها .

٢- اعتماد ما تمنحه شركات السياحة لعملائها من عمولة اضافية لتنشيط مبيعاتها واستبعاده من الوعاء الخاضع للضريبة باعتبارها من التكلفة

---

[١] تعليمات تذكيرية للفحص رقم (٤٢) لسنة ١٩٩٧ ملحق للتعليمات النفيذية رقم (١٩) بشأن الاسس التى يتعين على الماموريات مرعاتها عند المحاسبة الضريبية لنشاط شركات السياحة ، صادرة بتاريخ ١٩٩٧/٧/١٩ .

متى تأكدت المأمورية من جدية منحها للعميل ولو كانت مؤيدة بمستندات داخلية فقط .

٣- خصم قيمة ما يتقاضاه العاملون بالمنشأة من مرتبات واعتماده ضمن التكاليف واجبة الخصم متى تحققت المأمورية من سداد الضريبة المستحقة عنه وادراجه ضمن كشوف الاجور والمرتبات المقدمة للمأمورية .

٤- الاعتداد بقيمة ما تمنحة المنشأة من عمولات للوسطاء الذين يأتون بعملاء عن طريقهم على ان تتأكد المأمورية من جدية منح هذه العمولات وتأيدها بالبيانات والمستندات التى تتيح للمأمورية إمكانية تتبع ومحاسبة من يحصلون عليها ولو كانت مؤيدة بمستند داخلى .

٥- اعتماد كافة المصروفات المؤيدة مستنديا واللازمة لمباشرة النشاط وفقا لما تقضى به احكام المادة ٢٤ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدلة بالمادة ٢٧ من القانون لسنة ١٩٩٣ وما جرى عليه العرف فى هذا النشاط وكذا اعتماد المصروفات الفعلية المرتبطة بمباشرة النشاط والمؤيدة بمستندات داخلية متى كان لايمكن بطبيعتها اثباتها بمستند خارجى وتم انفاقها خلال سنة المحاسبة .

٦- مراعاة احتساب استهلاك الاجهزة التى تستخدمها المنشأة ضمن التكاليف وان تكون نسبة الاستبعاد مقابل الاستخدام الشخصى وفقا لطبيعة هذه الاجهزة ومدى امكانية استخدامها شخصيا بجانب استخدامها فى النشاط وبما لايخل بنصوص احكام قانون الضرائب ولا القواعد الفنية للمحاسبة فى هذا الشأن .

٧- فى حالة وجود متأخرات ضريبية على ايا من مزاولى هذا النشاط تقوم المأمورية بالاتصال بالغرفة المركزية لمزاولى النشاط واخطارهم بهذه المستحقات وذلك استجابة لطلب ممثلى الغرفة فى هذا الشأن .

على الا يخل هذه الاجراءات المتعين على المأمورية اتباعها فى هذا الشأن حفاظا على حقوق الخزانة العامة .

٨- يجوز للمأمورية الخروج على هذه التعليمات فى حالة وجود دلائل مؤكدة تخالف ورد بها على ان يكون ذلك بموافقة رئيس المأمورية .

٢/٥ دراسه وتقويم سياسات مصلحه الضرائب فى اهدار دفاتر الشركات السياحيه :

ينص المشرع الضريبى المصرى على ان العبرة بالدفاتر والسجلات والمستندات التى يمسكها الممول او المكلف بالضريبة TaxpaYer بأمانتها ومدى إظهارها للحقيقة وانتظامها من حيث الشكل وفقا لاصول المحاسبة السليمة وبمرعاة القوانين والقواعد المقررة فى هذا الشأن .

ولاشك آن إثبات امانه الدفاتر والسجلات والمستندات آمرا صعبا لعدم وجود مقياس موضوعى محدد اورده المشرع لقياس تلك الأمانة ، فى حين ان إثبات الانتظام من حيث الشكل ومدى التوافق مع الأصول المحاسبية والقوانين وقواعد المقررة يعد امر يسيرا .

وليس ولاشك بخاف فان النص على ضرورة توافر شروط معينه لانتظام الدفاتر يهدف الى وضع إطار من الضمانات تجعل هذه الدفاتر حجه فى الإثبات ووسيلة صحيحه لأظهار حقيقة نشاط الممول ، ويجب آن يضع الفاحص الضريبي نصب عينيه هدف الوصول آلي الربح الحقيقي وهو ما تظهره الدفاتر الأمينة ، ويتحقق الفاحص من امانة الدفاتر عن طريق احتواء الدفاتر على جميع العمليات التى باشرها الممول ، وان القيود المسجلة هى قيود لعمليات حقيقية وبعيده عن الغش والتلاعب ، ومن ثم فان الادارة يجب الا تتشدد فى فرض قواعد معينه من حيث تعدد الدفاتر وما تتضمنه من شروط شكليه بل يكون شغلها الشاغل مدى دقة وامانة هذه الدفاتر [1]

---

[1] ينظر تعليمات تنفيذيه ارقام (٤) عام ١٩٨١ و(٤) عن عام ١٩٨٣ و(٢٠) عن عام ١٩٨٣ و(٣٢) عن عام ١٩٨٥ و(٢) عن عام ١٩٨٦ و(٥٨) عن عام ١٩٨٦ و(٢١)عن عام ١٩٨٧و(١٩) عن عام ١٩٩٦ و(٤٢) عن عام ١٩٩٧ .

من الناحية العملية اصبح موضوع إهدار الدفاتر ظاهره عامه وشائعة نتيجة لعدم توافر المعيار الموضوعي لقياس هذه الأمانه حيث اصبح الآمر متوقف على التقدير الشخصي والذاتي للمأمور الفاحص ، الآمر الذي حدي الإدارة الضريبية لإصدار عديد من التعليمات التنفيذية آلتي تؤكد على عدم إهدار الدفاتر الا اذا كانت هناك أسباب جديدة وجوهرية وبعد اعتمادها من رئيس الإدارة الضريبية ذاته تأكيدا على أهمية تلك الأسباب ٠

ولعل من اهم مشاكل المحاسبة الضريبية لشركات السياحة هو موضوع إهدار دفاتر وعدم اعتمادها من قبل المأموريات الضريبية ، حيث يلتمس الفاحص الضريبي العيوب لاسباب مختلفة سواء من الناحية الشكلية او الموضوعية حتى يصل الى تقديرات جزافية لاسند لها على الإطلاق ٠ رغما عن صدور عديد من التعليمات التنفيذية التى اصدرتها المصلحة حتى تسترعى فيها انتباه الفاحص الى أهمية فحص دفاتر الشركة والمنشآت السياحية فحصا دقيقا وعدم إهدارها آلا لاسباب جديه وجوهرية (ينظر البند سادسا من تعليمات تنفيذية للفحص رقم (٦) لسنه ١٩٨٤ بشأن محاسبه المنشآت السياحية بالإضافة الى تعليمات تنفيذية رقم ٢١ لسنه ١٩٨٩ بشأن محاسبه نشاط شركات ووكالات السفر والسياحة).

ويمكن إبراز الأسباب التى يمكن ان تسوقها المأموريات الضريبية لاهدار دفاتر شركات ومنشآت السياحة – فى ضوء العينة الممثلة لمجتمع هذه الشركات والتى قام باختيارها المؤلف وتحليلها بجدول رقم (١) والتى يوضح هذه الاسباب وتكرارها والنسبة المئوية للتكرار (حيث بلغت العينة المختارة بنحو ٥٠٢ حالة) ٠

جدول رقم (١)
أسباب إهدار دفاتر شركات السياحة

سبب إهدار الدفاتر	التكرار	٪
١- اختلاف بيانات وزارة السياحة عن ما ادرج بالدفاتر	٢٧٥	٣٤ ٪
٢- عدم انتظام القيد أول بأول فى دفتر اليومية العامة	١٨٥	٣٦ ٪
٣- وجود رصيد دائن لحساب الصندوق فى فتره زمنية معينه .	١٥	٣ ٪
٤- عدم توافر الناحية الشكلية في بعض مستندات الاستلام او الصرف (عدم الاعتماد والتوقيع) .	٥	١٠ ٪
٥- المغالاة فى حساب المصروفات العمومية وتضخيمه ومعظم مستنداته داخليه .	٢١٠	١ ٪
٦- وجود اختلاف فى قيمة اجمالى السفريات المسجلة بالدفاتر عن المدرجة من واقع قسائم التبادل فى احد الشهور لكشوف المبيعات .	١٠	٢ ٪
٧- حصول المنشآت على عمولة بنسبه تزيد عن ٩٪ رغما عن حصولها على عمولة تقل عن نفس النسبة لانها عضو غير منضم لمنظمه الاياتا مما يشير الى حصولها على عمولات تزيد عن ذلك المقدار .	١٠	٢ ٪
٨- وجود بعض قسائم التبادل غير محدده القيمة الاساسيه بها ، فكيف يتم احتساب العمولة ؟	١٠	٢ ٪
٩- وجود اختلاف فى قيمه ضريبة المنبع (وهى تبلغ ١٠٪ من قيمة العمولة) وبين المسجل بالدفاتر كعمولة لضريبة منبع لنفس قيمة العمولة (فمثلا الضريبة المخصومة من واقع المستند ٤ جنيه اى ان العمولة ٤٠ جنيه فى حين ان المقيد بالدفاتر كعمولة ٣٢ جنيه) .	١٠	٢ ٪
١٠- وجود بعض قائم تبادل ملغاة فى كشف حركة المبيعات اليومية . وبالتالى لم تقيد بدفتر الصندوق وفى نفس الوقت لوحظ عدم وجود اصل قسيمة تبادل لم تشملها الدفاتر .	١٠	٢ ٪
١١- عدم تسجيل وقيد عمليات ومعاملات لجهات معينه ، بمعنى وجود ضريبة خصم من المنبع من نماذج الخصم والإضافة لم تثبت بالدفاتر .	٣٠	٦ ٪
١٢- عدم وجود مستندات خارجية لبعض إضافات الأصول الثابتة الجديده ومن ثم فان هناك إهلاك لتلك الأصول يكون مؤيد بمستندات داخليه .	٧٥	١٥ ٪

(تابع) جـــــدول رقـم (١)

سبب إهدار الـــدفـاتـــــــر	التـكرار	٪
١٣- عدم تبرير الزيادة فى رأس المال للمنشأه خلال فترات زمنية (فترتين) على الرغم من تحقيق الشركة لخسائر متصلة خلال نفس السنتين •	١٠	٢٠ ٪
١٤- عدم الفصل بين إيرادات السياحة المحلية والخارجية او السياحة التصديرية والاستيرادية .	١٠	٢٠ ٪
١٥- انخفاض نسبه مجمل الربح نتيجة وجود مغالاة في مصروفات السياحة أو التنشيط .	٢٠٠	٢٠ ٪
١٦- كثره قيود التسوية بالدفاتر •	١٠	٢٥ ٪
١٧- عدم وجود دفتر أستاذ عمليات سياحية .	٥٠	١٠ ٪
١٨- عدم وجود رقابه على السياحة الداخلية المسددة بالجنيه المصري مما لا يجعل هناك اطمئنان لجدية تلك الإيرادات •	٥٠	١٠ ٪
١٩- عدم تسلسل قسائم التبادل •	٢٥	٥ ٪
٢٠- المغالاة فى مصروفات التنشيط او الخصم ومعظمها مستندات داخليه •	٤٠	٨ ٪
٢١- وجود أخطاء فى القيد تؤثر على صافى الربح ولا تظهره بصورته الحقيقية مع تكرار فى قيد المصروفات العمومية او التنشيط •	٠	٤ ٪
٢٢- نقص فى بعض المستندات التى توضح الإيرادات مثل عدم وجود بعض مستندات قسائم التبادل •	٢٠	٤ ٪
٢٣- وجود بعض مستندات مصروفات السياحة غير مبين عليها رقم المجموعة السياحية الذى تم الصرف عليها حتى يمكن مراجعه المصروفات على برنامج الرحلة ومقابلتها بالإيرادات المرتبطة بتلك العملية •	٢٠	٤ ٪
٢٤- ان الشركة لاتمسك دفاتر فواتير للإيرادات السياحية التصديرية او رحلات الحج والعمرة حيث يقتصر القيد على أذون قبض او استلام فقط .	١٠	٢ ٪
٢٥- ضعف نظام المراقبة الداخلية لعدم وجود فواتير للإيرادات الخاصة بالحج او العمرة •	١١٠	٢٢ ٪
٢٦- اتباع التسلسل فى استخدام مستندات قسائم التبادل .	١٠	٢ ٪
٢٧- عدم ارتباط تسلسل أرقام قسائم التبادل على التسلسل التاريخي للحدث الموجود بتلك القسائم .	٥	١ ٪

(تابع) جـــدول رقـــم (١)

سبـــب إهدار الـدفـــاتـــــر	التـكرار	٪
٢٨- عدم وجود مستندات للعمولة (إيصالات) واعتبار ذلك مؤشر للأخطاء ، حيث لايمكن التأكد من عدم إسقاط اى عمولة أو احتسابها بنسبتها الصحيحه.	٥	٪ ١
٢٩- انخفاض نسبه العمولة الصافيـة بشكل واضح عن حالات المثل ، لزيادة مصروفات التنشيط .	٥	٪ ١
٣٠- لايتم تحويل الحسابات الجارية عن طريق قروض ، كما ان إقرارات المنشآه لم تحقق ارباح .	٥	٪ ١
٣١- فى حالة وجود تذاكر مرتدة ، يلاحظ ان الدفاتر لم تتضمن مصروفات تنشيط دائنه مرتبطـة بالتذاكر المرتـدة سـواء فـى الجـانب الدائـن لحســاب المصروفات او الجانب الدائن لحساب الإيرادات.	٥	٪ ١
٣٢- عدم وجود نظام رقابه داخليه بالشركة يحكم تنشيط العمل .	٢٥	٪ ٥
٣٣- عـدم تسلسـل المسـتندات الخاصـة بالمصروفـات وإظهارها في صورة يصعب معها الوصـول إليهـا كمـا ان مسـتندات بعـض المصروفـات غـير موجوده.	٥	٪ ١
٣٤- إخفاء نشاط السياحة ، حيث تبين ان حساب الأرباح والخسائر لم يتضمنها صراحة وانمـا تضمـن حـ / إيرادات متنوعة .	٥	٪ ١
٣٥- إخفاء بعض الإيرادات فـى صـورة خصـم علـى مبيعات تذاكر ، حيث تبين ان المنشآه تقوم بقيد العمولـة المتنـازل عنهـا مندمجـة معـا مـع العمولـة دون ان تفصلها عن بعضهمـا ، علمـا بـان هـذا الخصم مخالف لتعليمات الاياتا .	٥	٪ ١
٣٦- عدم وجود بعض أذون توريد النقدية ، حيث أفـادت الشركة بأنها ملغاة ولم تقدم الأصل الملغى .	٥	٪ ١
٣٧- عدم وجود بعض مستندات قسائم التبادل لمراجعتهـا ومطابقتها مع الإيرادات .	٥	٪ ١
٣٨- عدم وجود آية إخطارات لدى المنشآه من الشـركات الأخرى التى تتعامل معها ، حتى تتمكن المأموريـة من التحقق من معاملات الشركة (عـدد التذاكـر ، وتسلسلها) .	٥	٪ ١
٣٩- عدم تقديم المنشآه حسـاب استغلال السياحة ضمـن إقرارها الضريبى .	٥	٪ ١
٤٠- عدم تقديم دفتر اليومية العامة المسجل أثناء الفحص	٥	٪ ١

(تابع) جـــــــدول رقـــم (١)

سبب إهدار الدفاتر	التكرار	٪
٤١- عدم تقديم ملفات المجموعات السياحية أثناء الفحص •	٤٥	٪ ٩
٤٢- قيد بعض الفواتير بعد خصم ٣٪ لحساب المصلحة (خصم اضافة) •	٢٠	٪ ٤
٤٣- عدم تقديم الشركة آيه إيضاحات عن مصادر تغطيه خسائرها خلال السنوات السابقة •	٢٠	٪ ٤
٤٤- تخفيض الأرباح عن طريق زيادة المصروفات •	٢٠	٪ ٤
٤٥- ضعف نظام الرقابة الداخلية ، مما ينتج عنه عدم تطابق إجمالي المصروفات العمومية من واقع الكشف التحليلي المرفق بالميزانية ورقم المصروفات العمومية الوارد بحساب الأرباح والخسائر •	٥	٪ ١
٤٦- عدم وجود مستندات إضافات الأصول الثابتة الجديدة وبالتالي فان إهلاكها بدون أي مستند •	٥	٪ ١
٤٧- تسجيل ايرادات الحج والعمرة بالصافي فى حساب الأرباح والخسائر رغما عن ان التسمية قد جاءت تحت اسم إيرادات الحج العمرة •	٥	٪ ١
٤٨- عدم وجود مستندات لإيرادات السياحة الدينية •	٥	٪ ١
٤٩- لا يوجد حساب بين شركات الطيران والمنشأه يمكن الرجوع اليه للتأكد من صحة القيد بالدفاتر ، وعدم إحضار الشركات مصادقات على تلك الشركات •	٥	٪ ١
٥٠- عدم وجود اصل الإيصالات الملغية •	٢٠	٥ ٤
٥١- الخلط بين المصروفات الشخصية للشريك ومصروفات الشركة •	٢٥	٪ ٥
٥٢- عدم وجود إيصالات تحويل عمله تؤيد إيرادات السياحة مع عملاء أجانب •	٢٠	٪ ٤
٥٣- استخدام السيارات السياحية فى غير الأغراض السياحية مثل رحله نقل مصريين آلي مدينة الإسماعيلية •	٩٠	٪ ١٨
٥٤- ترحيل إيرادات سنه مآليه آلي سنه مالية أخرى •	٤٥	٪ ٩
٥٥- القيود يتم تسجيلها بالقلم الرصاص بدفتر الصندوق•	٤٠	٪ ٨
٥٦- لا تظهر الدفاتر إجمالي الإيرادات الفعلية حيث يدرج بالإقرارات الفرق بين إيرادات السياحة ومصروفات السياحة ، مما يصعب تتبع العمليات السياحية إيرادات ومصروفات •	٤٥	٪ ٩
٥٧- عدم إدراج الشركة لآية عمليه سياحية داخليه •	١٥	٪ ٣

(تابع) جـــدول رقـــم (١)

سبب اهـــدار الدفـــاتـــر	التكرار	٪
٥٨- عدم الفصل بين إيرادات تأجير السيارات المعفاه وغير المعفاه ،	١٥	٪ ٢
٥٩- عدم إظهار الدفاتر للعمليات السياحية الإضافية التى تقوم بها الشركة للأفواج السياحية ،	٥	٪ ١
٦٠- عدم الفصل بين الإيرادات والخصم وبين عمولة الفندق والمبلغ المستحق لذلك الفندق ،	٢٠	٪ ٤
٦١- قيد مطالبات بعض الفنادق كمرتين كمصروف ،	٤٥	٪ ٩
٦٢- اشتمال الدفاتر على بيانات وقيود بدون مستندات مؤيده ،	٢٥	٪ ٥
٦٣- وجود إيرادات سيارات بدون فواتير ،	٢٥	٪ ٥
٦٤- اختلاف إجمالي المقيد فى اخر الشهر من واقع القيد عنه من واقع الفواتير - مره بالزيادة ومره اخرى بالنقص ،	١٥	٪ ٣
٦٥- وجود قيود فى أحد الفترات يؤيدها مستندات صادره عن فتره تاليه لها ،	١٠	٪ ٢
٦٦- عدم تقديم وكيل المنشـآه لمستندات تثبت قيود إيرادات السيارات المؤجرة ،	٥	٪ ١
٦٧- عدم تسلسل الإيصالات المستخدمة فى المنشآه ،	٥	٪ ١
٦٨- عدم وجود إيصالات العمولة الخاصة بأحد التذاكر مما يعنى إخفاء العمولات ،	٥	٪ ١
٦٩- عدم تقديم كشف البنك لمطابقة حركة الحساب الجاري ، وعدم وجود مستندات تؤيد الإيداعات بهذا الحساب ،	٥	٪ ١
٧٠- وجود مبالغ مقيدة بكشوف الحركة اليومية - تمثل قيمة مبيعات تذاكر - والعمولة المثبتة تشير الى وجود مبيعات اكبر منها يدل ذلك على إخفاء إيرادات.	٥	٪ ١
٧١- بعض الفواتشرات يوجد لها عدد ٣ صور مما يخالف النظم المحاسبية والدورة المستندية ،	٥	٪ ١
٧٢- عدم وجود دوره مستنديه للشركة ، حيث تعتبر الشركة قسيمة التبادل مستند قيد المبيعات مما يؤدى الى قصور فى نظام الرقابه ،	٥	٪ ١
٧٣- ان بعض مصروفات التنشيط منصرفه باسم موظفين يعملون بالشركة ،	١٠	٪ ٢
٧٤- وجود شطب بالدفاتر المحاسبية المساعدة ،	١٠	٪ ٢
٧٥- ان المستندات غير مستوفاه وغير مسلسله .	١٠	٪ ٢
٧٦- عدم وجود ملفات سياحية فى بعض السنوات ،	١٠	٪ ٢

(تابع) جـــدول رقـــم (١)

	التكرار	٪
٧٨- ان الشركة لا تقوم بإظهار مبيعات التذاكر وانما تثبت فقط العمولة •	١٠	٪ ٢
٧٩- إثبات ثمن شراء تذاكر الطيران ضمن مصروفات السياحة ومره اخرى ضمن السفريات •	٣٠	٪ ٣
٨٠- عدم وجود فصل للعمولات المختلفة التى تحصل عليها الشركة (بواخر ، طيران)	٦٠	٪ ٦

باستقراء ما ورد بجدول رقم (١) يتضح للباحث ان من ابرز الأسباب التى تستند إليها المأمورية فى إهدار دفاتر شركات ومنشآت السياحة هى تلك المصحوبة بأكبر نسبة تكرارات ويوضحها جدول رقم (٢) والذى سوف يخضع لتقويم من الباحث على النحو التالى :

سبب اهدار الدفاتر	رقم المسلسل	عدد التكرارات	الأهمية النسبية
أ- المغالاة فى المصروفات ومعظم مستنداتها داخلية	(٥)	٢١٠	٪٤٢
ب- انخفاض نسبة مجمل الربح نتيجة المغالة فى المصروفات السياحية	(١٥)	٢٠٠	٪٤٠
ج- عدم إنتظام القيد أول بأول فى دفتر اليومية العامة	(٢)	١٨٥	٪٣٦
د- اختلاف بيانات وزارة السياحة عما ادرج بدفاتر الشركة	(١)	١٧٥	٪٣٤
هـ- ضعف نظام الرقابة الداخلية لعدم وجود فواتير للايرادات الخاصة بالحج والعمرة		١١٠	٪٢٢

أ-المغلاة فى المصروفات العمومية ومعظم مستنداتها الداخلية :

بلغت نسبة تكرار هذا السبب فى العينة محل الدارسة بنحو٤٢٪ ورغما عن أهميتة النسبية للإدارة الضريبية الا ان المؤلف يرى ان هذا السبب لا يعتبر كافيا لاهدار الدفاتر ، ويؤيد مقولة المؤلف ما ذهبت آليه قرارت لجان الطعن فى هذا الشأن (قرار لجنة طعن ضرائب القاهرة

دائرة ٢٤ بتاريخ ١٢/ ٩/ ١٩٨٤ عن الطعون أرقام ٧٧-٨٠ - شركة الريفيرا للسياحة) حيث تجمع قرارات لجان الطعن على انه على فرض وجود بعض المصروفات غير المؤيدة بمستندات او مصروفات مغالى فى قيمتها او مصروفات لا يجوز تحميل حساب الأرباح والخسائر بقيمتها فهذا لا يفسد الحسابات ولايجعل المأمور الفاحص يقوم بإهدارها ، وانما يكون للمأمورية ان تجرى التعديلات التى تراها فى تلك المصروفات مع الاحتفاظ للدفاتر بأنها منتظمة ولايتم إهدارها .

نتيجة لذلك لا يعتبر المغالاة فى المصروفات العمومية او ان معظم مستنداتها داخلية سببا يمكن للمأمورية الاستناد اليه فى اهدار الدفاتر .

ب- انخفاض نسبة مجمل الربح نتيجة المغالاة في المصروفات السياحية

تكرر ذلك السبب كمبرر لاهدار الدفاتر بنسبة ٤٠٪ من حجم العينة محل الدراسة ، وفى واقع الأمر فانه لايوجد نسبة نموذجية لاجمالى الربح يمكن تطبيقها فى مجال السياحة اوغيرها من الانشطة - طلما توجد دفاتر منتظمة هذا من جهة اما الاخرى فلايعقل وجود نسبة واحدة تتكررعلى نسبة داخل الشركة الواحدة ، او تتكافأ فيما بين الشركات المختلفة .كما ان القول بان نسبة مجمل الربح منخفضة بسبب المغالاة فى مصروفات السياحة مردود عليه ايضا ، حيث تتمثل تلك المصروفات فيما يلى :-

- مصروفات الاقامةفى الفنادق وكلها مؤيدة بالمستندات الخارجية .
- النقل السياحى وهو مؤيد بمستندات خارجية ايضا .
- تذاكر الطيران الداخلية وهى مؤيدة بمستندات مصر للطيران .
- اما مصروفات الإرشاد و الآثار والجولات ومعظمها مؤيد بكشوف التحليلة من المرشدين والوكلاء السياحيين بالاقصر واسوان ،

فضلا من ان بعضها مؤيد بمستندات داخلية تعتبر مستوفاة الناحية الشكلية وترتقى للمستندات الخارجية طبقا لتعليمات المصلحة (ينظر تعليمات تنفيذية رقم (٦) لسنة ١٩٨٤) .

وعلى فرض وجود بعض هذه المصروفات غير المؤيدة بمستندات خارجية فهذا لايهدر الحسابات إجماليا إنما يمكن للمأمورية إجراء اية تعديلات تراها فى حساب استغلال السياحة او حساب الأرباح او الخسائر مع الاحتفاظ بالدفاتر منتظمة.

تأسيسا على ما تقدم فان انخفاض نسبة مجمل الربح للمغالاة فى مصروفات السياحة ليست مبرر الاهدار الدفاتر ويؤكد على صدق ذلك ماذهبت اليه قرارات لجان الطعن فى هذا المقام .

وكذلك تعليمات مصلحة الضرائب والتى نصت على ان هبوط نسبة مجمل الربح يجب ألا يرتكن اليه مأمور الضرائب كسبب لاهدار الدفاتر ، بل يجب ان يبحث عن مصدرهذا الهبوط ، حيث تنص تلك التعليمات (البند التاسع من الكتاب الدوري رقم ١١٦ الصادر فى ١٩٤٩/١١/١٩ :-

" اما هبوط نسبة مجمل الربح الى الايرادت عن نسبة المثل فليست هى وحدها التى يجوز من اجلها رفض الدفاتر إذا كانت ممسوكة طبقا للأصول الفنية ومؤيدة بالمستندات ويتوجها نظام مقبول للضبط الداخلى ، لان النسبة المذكورة ليست عنصرا قائم بذاته انما نتيجة عدة عناصر مجتمعة ، لذلك يتعين عندما يلاحظ الفاحص او يتلاحظ للجان هبوط تلك النسبة عن نسبة المثل - ان يبحثوا عن العلة وان يصححوها اذا امكن ذلك"

مما تقدم يتضح مدى قصور وجهة نظر مصلحة الضرائب عندما تقوم بإهدار الدفاتر بسبب انخفاض نسبة مجمل الربح التى تظهرها الدفاتر عن حالات المثل ، ويمكن تأكيد ذلك للأسباب التالية :-

١- لم ينص اى قانون (سواء قانون تجارى او ضريبى) على ضرورة تمشى نسبة مجمل الربح التى تظهرها الدفاتر مع حالات المثل حتى تكون لتلك الدفاتر حجيتها فى الإثبات .

٢- عدم تمشى هذا السبب مع المنطق التجارى وادرة الاعمال حيث ان ضرورة تمشى نسبة مجمل الربح التى يظهرها دفاتر الممول مع نسبة مجمل الربح الذى تحققه المنشأة الاخرىالتى تتعامل فى نفس النشاط يعنى ضرورة تحقيق كل الشركات لنفس نسبة اجمالى الربح الموحدة - وهو أمر نادرا ما يحدث بسب وجود عوامل مختلفة كثيرة تؤثر فى تلك النسبة هذا من جهة ، اما الأخرى فان طبيعة إدارة الأعمال تقضى أحيانا بتخفيض هذه النسبة لغرض زيادة رقم الأعمال او للمنافسة وما الى ذلك .

٣- محاسبيا يمكن ان تظهر الدفاتر غير المنتظمة نسبة مجمل ربح تتمشى مع حالات المثل (وقد تفوقها) فهل يعنى ذلك ان الدفاتر أمينة ، وقد تظهر الدفاتر نسبة مجمل ربح اقل عن حالات المثل ومع هذا تكون أمينة فى اظهار لنتيجة العمليات .

وقد أكدت قرارات المحاكم وجهة النظر هذه ، حيث أشارت الى انخفاض نسبة مجمل الربح الواردة بدفاتر الممول عن النسب المحددة فى بعض منشورات مصلحة الضرائب لا يبرر الحكم على الدفاتر بعدم انتظامها او رفضها (حكم محكمة مصر الابتدائية ، قضية رقم ٢٠٠ لسنة ٤٦ تجارى مصر - فبراير ١٩٤٧) . وقد قضى حكم اخر

على ان انخفاض نسبة اجمالى الربح التى تظهرها حسابات الممول عن النسب التى تحققها المنشآت المماثلة لا يتهض وحده سببا نهائيا لرفض هذه الدفاتر (حكم محكمة الاستئناف - قضية رقم ٢٧٣ لسنة ١٩٧١ - مارس ١٩٧٢) .

جـ-عدم انتظام القيد اول باول فى دفتر اليومية العامة

بوجه عام هناك دفاتر الزامية وهى تلك التى يلزم القانون بضرورة امساكها وهى دفتر اليومية العامة ودفتر الجرد (ينظر القانون رقم ٣٨٨ لسنة ١٩٥٤ الخاص بالدفاتر التجارية ، وقانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ٩٣) ، ودفاتر اختيارية وهى التى يمسكها الممول على سبيل الاختيار وحسب الهيكل المحاسبى بالشركة وهى دفاتر اليومية المساعدة على سبيل المثال .

وقد اشارت اللائحة التنفيذية للقانون رقم١٧٥ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ٩٣ الى ضرورة امساك دفتر اليومية العامة الاصلى ، وان تقيد فيه جميع عمليات الممول اول باول . وفى مجال اخر فقذ اشارت تعليمات مصلحة الضرائب الى ان عدم القيد بدفتر الصندوق يوما بيوم سببا لاهدار الدفاتر ، وفيما عدا ذلك من الدفاتر يجب الاتفاق على مدة معينة للقيد خلالها (ولم يتم بعد الاتفاق على تلك المدة).

وقد وجهت المصلحة النظر الى ان اهدار الدفاتر لعدم القيد بدفاتر الصندوق يوما بيوما انما يكون عن السنة التى يثبت القيد بدفتر الصندوق فىخلالها اول باول - تطبيقا لمبدأ استقلال السنوات الضريبية (ينظر تعليمات تنفيذية للفحص (٢١) لسنة ١٩٨٧ -ملحق التعليمات التنفيذية رقم (٥٨)لسنة ١٩٨٦ بشأن اهدار الدفاتر) .

وفى مجال ثالث تذهب قرارت لجان الطعن الى انه حتى تكون الدفاتر معبرة عن نشاط المنشأة اصدق تعبير، فانه يجب ان على كل ممول ان يثبت فى دفتر اليومية الاصلى جميع العمليات التى يباشرها يوم بيوم وبالتفصيل وذلك تيسيرا لمهمة مصلحة الضرائب فى فحص اقرارات الممول ، الامر الذى يعتبر معه هذا السبب مبرر معقول لاهدار الدفاتر ، اذا لم يكن هناك دفاتر يومية مساعدة يثبت فيها الممول عملياته المالية وقيامه بقيد اجمالى تلك العمليات فى دفتر اليومية الاصلى فى فترات منتظمة متوقعه (ينظر قرار لجنة الطعن لضرائب القاهرة دائرة ٢٤ بتاريخ ٨٦/١/٢٦ ، طعن رقم ٤٢٦ لسنة ٨٥ لشركة زينيت للسياحة) .

تأسيسا على ماتقدم يتضح مدى الاتفاق على جعل هذا السبب مبررا كافيا لاهدار الدفاتر رغما ماشابه من تناقض وعدم وضوح أخطاء فى التنفيذ والتطبيق على النحو التالى :-

-كان من الافضل تغييراسم دفتر اليومية الاصلى فى ظل وجود دفاتر اليومية الاخرى الى دفتر مجمع شهرى ، حيث ان الدفاتر المساعدة هى التى يتم القيد فيها شهريا ، وبقيود اجمالية ، ويدعم هذا الرأى كثير من الكتاب (ينظر على سبيل المثال د. صلاح الدين ابراهيم ، ١٩٨٩ ،ص١٠ ، ١١) ،حيث ان القيد اول باول لم يحدث فى دفتر اليومية الاصلى ولن يحدث ، ولكنه وجد فى الدفاتر الفرعية ، فهو اذن نص معطل تم صياغته فى عبارة خاطئة ، يمكن معها ان يقوم الفاحص ضعيف المنطق دون قصد بالاستناد اليها فى اهدار الدفاتر .

-الثابت أن شركات السياحة لديها مجموعة متماثلة من دفاترالليومية المساعدة التىيتم القيد فيها يوم بيوم ، ولايوجد اى تأخير فى القيد بها ،

ويتم تسجيلها فى نهاية كل شهر الى دفتر اليومية ، ومن ثم فان المأموريات الضريبية يكون قد جانبها الصواب عند التماس العيب فى تأخير الترحيل لدفتراليومية العامة وخاصة ان كافة القوانين الضريبية (ينظر القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ ، القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ٩٣) بمصر قد اجمعت على احقية الشركة فى تقديم ميزانيتها خلال الثلاثة شهور التالية لانتهاء سنتها المالية حيث راعى المشرع الضريبى الواقع عند اعطاء تلك المهلة ، بالاضافة لما سبق فان هذه الشركات السياحيةتخضع لتفنيش وفحص من قبل وزارة السياحة ويتم التحقق من انتظام دفتر اليومية ويتم التأشير على ذلك سنويا من قبل مفتشى وزارة السياحة .

-مما يتقدم يتضح ان هذا السبب لايعتبر مبررا لاهدار الدفاتر واذا ما تم اعتباره كذلك فيكون عدم القيد بدفتر الصندوق وليس اليومية العامة هو سبب الاهدار ، ويكون ذلك فى السنة التى ثبت فيها عدم القيد وليس كلكل سنوات الفحص تطبيقا لمبدأ استقلال السنوات الضريبية .

د- اختلاف بيانات وزارة السياحة عما ادرج بدفاتر الشركات

بلغ تكرا رهذا السبب كمبرر لاهدار الدفاتر بنحو ١٧٥ مرة بنسبة ٣٤٪ من حجم العينة المختارة ، والاصل ان البيانات التى ترسل الى وزارة السياحة انما يتم من واقع دفاتر الشركة تنفيذا لاحكام قانون مزاولة الاعمال السياحية ، وقيام المأمورية بمقارنة هذه البيانات (فيما بين سجلات الوزارة ودفاتر الشركة) يكون تطبيقا للتعليمات التنفيذية للفحص والتى نص فيها على مايلى (تعليمات تنفيذية رقم(٦) لسنة ٨٤ البند ثانيا وثالثا) .

" مرعاة مطابقة البيانات المدرجة بدفاتر وسجلات المنشأت السياحية بالبيانات المرسلة لوزارة السياحة (كشوف الخدمات) ومتخذا البيانات السياحية الاخيرة اساساً للمحاسبة ".

فى رأى المؤلف انه لايمكن اعتبار هذا السبب مبررا للاهدارالا اذا تبين بالدليل القاطع ان هناك معاملات حدثت فعلا اخطرت بها وزارة السياحة ولم تدرج بدفاتر الشركة ، حيث ان الحالات موضع العينة لم تتضمن واقعة واحدة تفيد ذلك وانم هى ارتبطت بنتيجة مؤداها احتمالين :-

١- حالة اختلاف بسبب ان بيانات الدفاتر اكبر من سجلات السياحة :

ويمثل هذا الاحتمال اغلب الحالات (نسبة ٨٧٪ فى العينة المختارة) حيث تزيد عادة الدفاتر وبالتالى اقرارات الشركلت على مدى الفترات بسبب ضرورة الاخطار عن معاملات الافواج السياحية القادمة عن طريق الشركة ،اما ما تقدمه الشركة من خدمات للسائحين الذين لا يصلون عن طريقها فلا الزام عن الاخطار عما قدمته الشركة من خدمات اليهم ، ومن هنا تزيد قيمة تلك المعاملات المسجلة بالدفاتر عما اخطر عنه الى وزارة السياحة .

٢- حالة اختلاف بسبب ان بيانات الدفاتر انخفضت عن سجلات السياحة :

وتلك الحالة وان حدثت فى احدى الفترات فيكون مرجعه ان اخطار السياحة بالسياح القادمين عن طريق الشركة يكون بتاريخ وصولهم اما تسجيل قيمة الخدمات المؤداه لهم فى الدفاتر فيكون عادة حسب الاساس المحاسبى المعروف باساس الاستحقاق ، ومن ثم قد يحدث تداخل فيما بين الفترات ، اما اذا تمت المطابقة على اساس شامل فلن توجد اى اختلافات .

وبالتالى فان هذا السبب لايعتبر مبرراً لاهدار الدفاتر ، ويؤكد ذلك ما تسير عليه لجان الطعن فى قرارتها ، والتى تنص على انه وان اختلفت الايرادات الواردة بالدفاتر والاقرارات بسجلات السياحة ، فان ذلك لايعد سببا كافيا لاهدار الدفاتر خاصة وان الايرادت الواردة بالدفاتر والاقرارات تزيد عن الايرادات الواردة بسجلات وزارة السياحة (قرارلجنة الطعن ضرائب القاهرة – دائرة (٢٤) فى الطعن على ٨٠ بتاريخ ٨٤/٩/١٣ ، والطعون ٢٧ –٨٠ بتاريخ ٨٨/٢/٢١) .

وفى موضع اخر يشير قرار لجنة الطعن الى انه بالنسبة للايرادات ، و حيث ان الثابت من واقع ما جاء بمحاضر الأعمال و كذلك مذكرات الفحص ،وحيث البيانات الظاهرة بسجلات وزارة السياحة جاءت اقل مما ورد باقرارات المنشأة وهذه البيانات الواضح ان المأمورية تعول عليها – انه طالما اقرارات الشركة تضمنت مبالغ اكبر ، فإن اللجنة ترى اعتمادات الايرادات فى جميع السنوات. (ينظر قرار لجنة الطعن دائرة (٢٤) بتاريخ ٨٦/٦/٦) .

د– ضعف نظام الرقابة الداخلية

فى حوالى ١١٠ حالة وبنسبة ٢٢٪ من جملة السجلات موضع العينة اهدرت الدفاتر بسبب الاشارة الى وجود ضعف فى نظام الرقابة الداخلية لعدم قيام الشركة بتحرير فواتير للايرادت الخاصة بالحج والعمرة .

بوجه عام يعرف نظام الرقابة الداخلية (نشرة معايير الرقبة الداخلية رقم (١) بانه عبارة عن :– [١]

---

[1] Thomas . , C . William and Emerson o. Henke , Auditng Theory and Practice , New York, 1982 .

" عن خطة تنظيمية وكافة الطرق والاساليب تتبعها الشركة من اجل حماية اصولها ، والتأكد من دقة وامكانية الأعتماد على بياناتها المحاسبية ، وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الادارية " .

ولاشك فان الفاحص عند دراسته وتقيمه لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة انما يتركز اهتمامه على مدى امكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية التى تتضمنها الاقرارات ومدى دقتها ، غير ان الفاحص لايهتم باجراء دراسة شاملة تعتمد على مدخل علمى لتقيم نظام الرقابة وما اذا كان يمكن الاعتماد عليه ام لا عندما يخطط لعملية الفحص . وما اذا كان يستند اليه فى اعتماد الدفاتر او اهدارها .

وفى الواقع فان الفاحص يعتمد على سرد عبارات انشائية تشير الى ضعف الرقابة الداخلية ، حتى يضفى الشك على الدفاتر ، فبالنسبة للحالة موضع العينة من الصعب تحرير فواتير للايرادات الخاصة بالحج او العمرة ، حيث من طبيعة ذلك النشاط ان يوجه لافراد يقومون بالتعامل النقدى مع شركات السياحة ، ومن ثم فان قيمة الايرادات تؤيد بايصالات قبض هذا من جهة ، اما الاخرى فان ايرادات السياحة الدينية تكون محل رقابة شديدة من قبل وزارة السياحة ، كما يتم الاخطار عن قيمة الاشتراك لكل حج او معتمر للوزارة وحسب كل مستوى ولابد من موافقة وزارة السياحة على سعر هذا البرنامج بعد اقراره والتحقق من مدى مناسبة السعر للخدمة وما الى ذلك .

من ذلك يتضح ان مقولة المأمورية قد جانبها الصواب ، ومن ثم لايعد هذا السبب مبررا كافيا لاهدار الدفاتر .

من خلال العرض السابق ان سياسة فحص دفاتر شركات السياحة تقوم على اهدار الدفاتر دون توافر اسباب جدية لذالك وطالما يتم ذلك ،

فان هذا التصرف ينطوى على دوافع اخرى بخلاف عدم امانة الدفاتر ، ومن هنا كان من الواجب الاشارة والبحث عن العوامل غير الموضوعية التى يمكن ان تكون سببا لحدوث هذا التصرف ، واثار ذلك على الممول- وبالتحديد شركات السياحة .

وقد اشار البعض لتلك العوامل ، وهى تتوقف على العناصر الشخصية للفاحص من تعليم وذكاء وتعلم اللياقة ، والكياسة ، ونقاء الناحية النفسية ، بل وذهب الى ان تلك العوامل تتراوح وتتباين حسب الفاحص السوى - والفاحص السوى . [1]

فعندما يكون الفاحص غير سويا وغير متوازنا ، ويكشف بان الدفاتر امينة هنا اما ان يعتمد الدفاتر اذا ما قام الممول بارضائه ، وام لايعتمد الدفاتر اذا لم يقم الممول بارضائه ، هذا من جهة اما الاخرى فانه نتيجة لاسلوب تقييم الادارة الضريبية لانتاج الفاحص بالكم وليس بالكيف ، وتحديد عدد معين من الملفات لكل فاحص بجب عليه انجازها كل شهر (ولاسيما ان مقدارها يفوق طاقة اى فاحص فيما لو حاول الفحص والربط بشكل امين على اساس تدقيق الدفاتر والمستندات المؤيدة لنتائج اقرارات الممول) ، من ثم فغالبا ما يقوم باهدار الدفاتر لاسباب واهية على اساس ربط الضريبة بسهولة تاركا للمول حرية العودة للجان الضريبية او القضاء للحصول على حقه (حيث لايوجد له الوقت الكافى لإجراء الفحص بالدقة المطلوبة) هذامن ناحية ، اما الاخرى فبسبب خوف

---

(١) د. صلاح الدين ابراهيم العمل المحاسبى والقواعد والمعاييرالتى تحكمة بدون مباشر ، القاهرة ، ١٩٩١ ص١٢٨-١٣٨

المأمور الفاحص من اعتماد الدفاتر واثار ذلك ، ومن ثم فهو يسلك الجانب الاحوط ويقوم باهدار الدفاتر والمغالاة فيعناصر الربط .

٣/٥ دراسة تقويم سياسات المصلحة بالاعتماد على مدخل نسب مجمل الربح فى تحديد الوعاء الضريبي لشركات السياحة .

ترتكز سياسة الادارة الضريبية فى تحديد الوعاء الضريبى لشركات ومنشأت السياحة اعتمادا على مدخل مجمل نسبة الربح ، والذى يستند بصفة اساسية الى ثلاثة متغيرات هى :-

- رقم الاعمال عن سنة المحاسبة وذلك بالاستناد الى معظم المؤشرات والمعلومات التى تتجمع امام الفاحص الضريبى وفى ضوء اقرارت الممولين.
- نسبة مجمل ربح النشاط الذى تزاوله الشركة ، حيث ان العرف قد جرى على هناك قيمة مجمل ربح بصفة عامة لاتختلف باختلاف المنشأت المتماثلة ، وبضرب تلك النسبة الملائمة لطبيعة النشاط فى رقم الاعمال يمكن استخراج نسبة مجمل ربح النشاط وهو عبارة الرصيد الذى يظهره حساب المتاجرة او الاستغلال .
- المصروفات الواجبة الخصم : وتحديد تلك المصروفات تعتبر مسألة يسيرة للفاحص الضريبى بالمقارنة للعنصرين السابقين ، وتتمثل هذه المصروفات فى المصروفات العمومية والادارية والتمويلية.

ويعترض الممولين - اصحاب المنشأت والشركات السياحية على نسب مجمل الربح التى تطبقها مصلحة الضرائب ليست فقط على اساس استخدامها كاساس لتحديد الوعاء الضريبى وانما ايضا لعدم تمشى تلك النسب المعمول بها مع ، الواقع كذلك ما تفترضه مصلحة الضرئب من

التماثل بين الشركات وبين الفترات الزمنية المختلفة للشركة الواحدة . والسؤال الهام الذى يطرح نفسه هو كيف تقوم مصلحة الضرائب بتحديد واستنباط نسب مجمل الربح وهل تتمشى تلك النسب مع الواقع العملى لشركات ومنشأت السياحة ام لا .

واقع الامر يشير بجلاء الى ان النسب المعمول بها (والتى يوضحها جدول رقم (٣) جاءت كلها نتيجة مجهودات فردية او نتيجة لجدال او ظروف معينة دون الاستناد الى اسس علمية موضوعية ، باختصار يمكن الاشارة الى ابرز تلك المداخل على النحو التالى :-[١]

جدول رقم (٣)

نسب مجمل الربح لانشطة شركات السياحة

النشاط	
أ-نشاط السياحة (الايراد المعروف)	
الايراد	
١- نشاط السياحة المستجلبة	
أقل من ١٠٠٠٠٠٠ جنية	من ١٥٪ الى ٢٥٪
اكثرمن ١٠٠٠٠٠٠ ج حتى ٥٠٠٠٠٠٠	١٣٪ - ١٥٪
٢- نشاط السياحة التصديرية	١٥٪ - ٢٠٪
اكثر من ٥٠٠٠٠٠٠	١١٪
٣- نشاط الحج والعمرة	١٥٪
ب- نشاط التذاكر (العمولة التنشيط)	
تذاكر طيران	٧٪
اساس التذاكر	
تذاكر ملاحة	١٢٪
ج- نشاط النقل السياحى	٣٠٪

(١) سعيد محمد النساج ، نسبة مجمل الربح كاساس لتحديد وعاء الضريبة ، عالم الكتب ، ١٩٧١ ،ص٨٩

١-تحديد نسبة مجمل الربح المتعارف عليها فى بعض الدفاتر او اقرارات شركات السياحة

حيث يتم استخراج نسبة مجمل ربح لنشاط معين (وليكن نشاط الحج) وذلك من واقع الدفاتر التى تعتمدها ، ويعتبر تلك النسبة هى التى يجب اتباعها وتطبيقها فى حالة الشركات التى قد لا يتم اعتماد دفاترها .

٢- تحديد نسبة مجمل الربح فىضوء قرارات لجان الطعن او اللجان الداخلية

وعادة ما يتم التوصل الى تلك النسب على اساس غيرسليم ، لانه غالبا ما تكون النسب المتفق عليها فى صالح احد طرفى الخصوم ذو الحجة الاقوى ، ودائما ما تكون نسبة مجمل الربح الحقيقية اقل مما يتفق عليه ، حيث قد يعوز الممول الحجة باثبات هذا الانخفاض فى النسبة الحقيقية ، كما ان الممول قد يرضى بتلك النسبة المرتفعة لان النتيجة النهائية لصافى ارباحه قد تكون فى صالح الممول (بمعنى ان النسبة مرتفعة ولكن صافى الربح قد يكون مقنعا) ، من ثم يتم الموافقة على اسس التقدير ومن ضمنها نسبة مجمل الربح ، حيث ان صافى الربح المدفوع عنه الضريبة هو الذى يهم الممول اول واخيرا .

٣- مجهودات فردية وذاتية للفاحصين

حيث يلجأ الفاحصون الىاستنباط النسب الحقيقية لبعض الانشطة بهدف استخدامها فى الحالات المماثلة الا ان هذه الوسيلة ايضا ينقصها الاشراف والتنظيم من المصلحة ، فضلا عن ان الامر يعتمد على التقدير الذاتى والحكم الشخصى الامر الذى قد يبتعد عن الموضوعية .

من وجهة نظر المؤلف ان استخدام هذا المدخل يتعارض مع احكام القانون ولائحتة التنفيذية وتعليمات المصلحة ، حيث يتعين تحديد الوعاء الضريبى اعتمادا على الفحص الدقيق للايرادات والمصروفات بعد الاستعانة بكافة المستندات المؤيدة والكشوف التحليلية للايرادات والمصروفات ، بحيث يتم المحاسبة على اساس الارباح الحقيقية الناتجة من فحص الايرادات والمصروفات (ينظر تعليمات تنفيذية رقم ٢١ لسنة ٨٩ بشأن محاسبة شركات السياحة) ، رغما عن ذلك فان الواقع العملى يشير الى استمرار اعتماد الادارة الضريبية على هذا المدخل فى تحديد الوعاء الضريبى لشركات السياحة ، وينتقد الباحث ذلك الاتجاه للاسباب التالية :-

١- افتراض مدخل استخدام نسبة مجمل الربح على وجود تماثل بين الممولين الذين يباشرون نفس النشاط ، ويعتبر الافتراض غير سليم حيث ان التماثل بين شركتين سياحتين لايقصد به انهما يقومان بنفس نوع النشاط فقط ، وانما المقصود بالتماثل هو انهما يتشابهان فى نفس جميع الظروف والعوامل المحيطة بهما بما يمكنهما من تحقيق معدل واحد او متقارب لمجمل الربح ، وهو افتراض غير واقعى او عملى .

٢- ان كثير من نسب مجمل الربح التى تستخدمها الادارة الضريبية غير ملائمة ولا تتمشى مع ظروف الحال التى تواجهها شركات ومنشأت السياحة ، الاكثر من ذلك فان المأموريات فى المناطق المختلفة (القاهرة ، الجيزة) تطبق اكثر من نسبة مجمل ربح على نفس نوع النشاط الواحد دون الاستناد الى اى اساس مقنع ، وهناك عديد من الامثلة المؤيدة لذلك منها ما يلى :-

١- تطبق مأمورية الضرائب نسب مجمل الربح تبتعد كثيرا عن النسب والمحددة والمشار اليها فى الادارة العامة للشركات ، وعلى سبيل المثال نسبة مجمل ربح الحج حيث تشير تلك التعليمات الى حظر تحقيق الشركات لنسبة تتعدى ١٥٪ (حيث ان ذلك يعنى ببساطة مخالفة يترتب عليها تعرض الشركة لعقوبات شديدة منها الغاء الترخيص) ، يتضح ان بعض مأمورية الضرائب تفرض نسبة تتعدى ٢٠٪ (ينظر على سبيل المثال مذكر فحص شركات تلستار للسياحة لسنة ١٩٨٧ ملف ضريبى ٥٥٥/١٤/٢١٦/٥) .

٢- تطبق المأموريات الضريبية نسب يختلف فيما بينها نسب مجمل الربح على نفس النوع الواحد من النشاط ، فمثلا تقوم احد المأموريات بتطبيق نسب مجمل ربح تبلغ ٨,٥٪ على نشاط السياحة فى احد الشركات السياحية ، بينما تقوم مأمورية اخرى بتطبيق نسب مجمل ربح اعلى تبلغ ١٣٪ على شركة اخرى تحقق نفس حجم رقم الاعمال ويتشابهان تماما من حيث الظروف مثل عدم اختلاف بلد العميل الاجنبى ، ونوعية السائحين وغيرها من العوامل المؤثرة فى تحديد تلك النسب .

٣- يؤدى استخدام هذا المدخل فى تحديد الوعاء الضريبى ، الى نتيجة مؤداها وجود فجوة كبيرة جدا بين رقم صافى الربح الناتج من الفحص الذى يعتمد على هذا المدخل ، ورقم صافى الربح الظاهر فى الاقرار الضريبى المعتمد من محاسب قانونى ، ويوضح تلك الحقيقة جدول رقم (٤) الذى يشير الى التباعد بين ضريبة الاقرار والفحص للحالات موضع العينة حيث بلغت قيمة الزيادة حوالى ٢٦٦٥١٠٣٥ بنسبة

٢٢٪، ولاشك فان هذه النتيجة تؤدى الى وجود منازعات بين شركات ومنشآت السياحة وبين المصلحة الامر الذى يجعل الخزانة تتأثر بشكل واضح فضلا عن التأثير الجوهرى على الالتزام الضريبى للممولين .

جدول رقم (٤)
متوسط صافى الارباح الظاهرة فى الاقرارات والناتجة عن الفحص اعتمادا على مدخل نسبة مجمل الربح للعينة المختارة

البيان	متوسط صافى الربح	متوسط صافى الربح
متوسط صافى الربح	طبقا للقرار ٩٥١٥٤٨٠ج	طبقا للفحص ٣٦١٦٦٥١٥

٤- يؤدى تطبيق الادارة الضريبية لمدخل نسبة مجمل الربح فى تحديد صافى الربح الخاضع للضريبة الى نتيجة متناقضة ، حيث تقوم شعبة الفحص (احد ادارات الادارة الضريبية) باستخدام نسب مجمل ربح اخرى ومن ثم تنتج ارقام مختلفة لصافى الربح ، هذا من جهة ، اما الاخرى فان هناك فجوة واسعة فيما بين صافى الربح الناتج عن الفحص ، وذلك الناتج عن لجنة الطعن ، ويوضح جدول رقم (٥) تلك الحقيقة .

جدول رقم (٥)
متوسط صافى الربح الخاضع للضريبة فيما بين الفحص واللجنة (الطاخلية او الطعن)

البيان	الفحص	اللجنة
متوسط صافى الربح	١٥٠٣٠٦٩٠	٣٦١٦٦٥١٥

من الجدول السابق يتضح مدى الانخفاض الواضح فى متوسط صافى الربح وفقا للعينة محل الدراسة – المرتبطة بالفحص واللجنة الداخلية او لجنة الطعن ، حيث بلغ الانخفاض بنحو ٢١١٣٥٨٢٥ج الامر الذى يشير بوضوح الى وجود مبالغة فى صافى الربح عند قيام الادارة الضريبية بفحص شركات ومنشأت السياحة .

٤/٥ دراسة وتقويم سياسة الفحص الضريبى للانشطة السياحية المعفاه

بوجه عام تعتبر صافى ارباح تشغيل المنشأت الفندقية والسياحية معفاه من الضريبة على الارباح التجارية ، رغما عن ذلك فان التطبيق العملى لاعفاء تلك المنشأت يشير بجلاء الى وجود صعوبات ومشاكل كثيرة ابرزها مايلى :-

أ- شروط سريان الاعفاء الضريبى على وسائل النقل السياحى والبواخر السياحية التى تمتلكها شركات السياحة .

ب- اثر توقف المشأة السياحية (بسبب القوة القاهرة) على مدة الاعفاء الضريبى .

جـ- مدى سريان الاعفاء الضريبى فى حالة قيام مالك المنشأة بتأجيرها الى شركة سياحية .

د- موقف الاعفاء الضريبى النقرر للمنشأة السياحية والفندقية بعد صدور القانون رقم ٨ لسنة ٩٧

<u>١- شروط سريان الاعفاء الضريبى :</u>

بمقتضى المادة الخامسة من القانون (١) لسنة ١٩٧٣ والخامسة مقرر (عشر سنوات للمناطق النائية) تعفى المنشأت الفندقية والسياحية من

ضريبة الارباح التجارية .. لمدة خمسة سنوات من تاريخ بدء مزاولة نشاطها .

يشترط لسريان هذا الاعفاء توافر شروط عامة هى :-

١- ان تكون المنشأت السياحية ووسائل النقل السياحى) مخصصة لنقل السائحين ، بمعنى عدم تخصيص تلك الوسائل لنقل الموظفين او عمل دورات مدرسية وما الى ذلك والا فان ارباح تلك المنشأت ستخضع للضريبة .

(١) حدد المشروع المنشأت الفندقية والسياحية على سبيل الحصر حيث تتضمن المنشأت الفندقية ما يلى :- الفنادق ، القرى السياحية ، الفنادق العائمة ، والبواخر العائمة ، كما يشمل المنشأت السياحية والاماكن المعده لأستقبال السائحين لتقديم المأكولات والمشروبات ....، كذلك يعتبر يعتبر منشأة سياحية وسائل النقل المخصصة لنقل السياح فى رحلات برية او نيلية او بحرية.

(ينظر -القانون (١) لسنة ١٩٧٣وتعديلاتة بالقانون رقم٨ لسنة ٩٧)

- ضرورة صدور قرار وزارى بخصوص اعفاء وسائل النقل السياحى .
- ضرورة صدور ترخيص دائم من وزارة السياحة باعفاء البواخر السياحية .

ويترتب على فقدان المنشأة الفندقية او السياحية لاحد تلك الشروط عدم تمتعها بالاعفاء الضريبى المقرر قانونيا .

عمليا عندما يكتشف الفاحص الضريبى ان وسائل النقل السياحى قد خصصت لرحلة للمصريين الى بورسعيد مثلا ولو لمرة واحدة اثناء السنة المالية ، فانه ينتهى لقرار مؤداه عدم اعفاء صافى ارباح تلك المنشأت (ولو

هناك كان خمسة اتوبيسات سياحية) بالطبع فان ذلك يعتبر تعسف ومغالاة واضح من الفاحص .

كما توجد صعوبة كبيرة فى حصول الشركات على ترخيص نهائى للبواخر السياحية ، حيث ان اجراءات الحصول الحصول عليه تعتبر كثيرة وتستغرق على الاقل ثلاثة او اربعة سنوات ، ومن ثم فان الشركات السياحية سيئة الحظ هى التى التى تتعرض لفحص ضريبى خلال سنتين من تشغيل الباخرة (حيث تكون لم تحصل على الترخيص) ومن ثم تتعرض الى عدم اعفاء تلك الباخرة السياحية لحين اصدار الترخيص .

لاشك ان تلك المشاكل العملية تثير منازعات بين الممولين ومصلحة الضرائب ، ربما تستغرق سنوات لحين البت فيها ، على الرغم من وجود شركة سياحية لديها باخرة سياحية قامت بدفع ضريبة على نشاطها فى النهاية ، الامر الذى يتبين معه ضرورة وجود مرونة فى اعفاء تلك المنشأت ، على سبيل المثال الاكتفاء بترخيص مؤقت للباخرة – واعفائها بمقتضاها لحين استكمال باقى اجراءاتها الادارية التى تستمر سنوات لحين الحصول على الترخيص النهائى .

ب- اثرتوقف المنشأة السياحية على فترة الاعفاء الضريبى

اثير خلاف ونزاع حول ما اذا كانت فترة توقف المنشأة السياحية بسبب القوة القاهرة او الظروف الطارئة او الاحداث الفجائية تدخل او لاتدخل ضمن مدة الاعفاءات الضريبية المقررة للمنشأة السياحية على سبيل المثال ظروف حرب الخليج .....) .

تتركز سياسة الفحص الضريبى على ان التوقف بسبب خارج عن ارادة الشركة ليس من شأنه ان يؤدى الى امتداد مدة السنوات الخمسة

المقررة للأعفاء الضريبى لمدة اخرى تعادل مدة التوقف ، ذلك لان مدة الاعفاءات بدأت فعلا بتشغيل المنشأة السياحية وتلك المدة ليست مماثلة لمدد التقاوم التوقف الجبرى المعروفة فى القوانين حتى يمكن القول بخضوعها لاحكام الوقف والانقطاع ، بل هى مدة اعفاء ضريبى يرتبط بدء سريانها ببدء التشغيل ولكن حسابها ليس مرتبطا بالتشغيل الفعلى حتى ولو توقفه يرجع لسبب خارج عن ارادة صاحب المنشأة السياحية ، وفى حالات مشابهة اخذت مصلحة الضرائب بهذا الرأى واصدرت تعليماتها بضرورة مراعاة ذلك (بنظر التعليمات التفسيرية رقم (٣) للمادة (١٦) صادرة بتاريخ ١٩٨٤/٩/٢٣) .

فى رأى المؤلف انه متى ثبت لمصلحة الضرائب ان فترة التوقف كانت بسبب القوة القاهرة او الاحداث الفجائية ، فانه يتعين عدم ادخالها ضمن فترة الاعفاء الضريبى المقررة للمنشأت السياحية تنفيذا لروح ومفهوم القانون الذى يهدف الى تشجيع تلك المنشأت السياحية فى جذب السائحين وتقديم أفضل الخدمات لهم .

جـ) مدى سريان الاعفاء الضريبى فى حالة قيام مالك المنشأة السياحية بتأجيرها لاحدى الشركات السياحية :

ثار كثير من التساؤلات بخصوص مدى سريان الاعفاء المقرر بالمادة (٥) من القانون رقم ١٩٧٣ فى حالة قيام صاحب المنشأة المرخص لها سياحياً بتأجيرها نظير ايجار ثابت او حصة من الايرادات .

وقد انتهى راى ادارة الفتوى بوازرة المالية والاقتصاد (فتوى مجلس الدولة - ادارة الفتوى لوزارة المالية والاقتصاد والتموين والتأمينات بجلساتها المنعقدة بتاريخ ١٩٨٧/٣/٣٠) الى ان مالك المنشأة الفندقية

وكذلك مستغل المنشأة يتمتع كلاهما بالأعفاء المقرر بالمادة (٥) من القانون المشار اليه بعاليه ، وذلك لان نص قانون هذه المادة من العموم بحيث يسمح باعفاء على كل من المالك ومستغل المنشأت السياحية فى حالة تأجيرها للغير للقيام باستغلالها ، حيث ان المشرع ربط الاعفاء باستغلال الفندق ومباشرة نشاطه ، فمجرد اقامة الفندق وحده مباشرة النشاط لايكسب حقا فى الاعفاء وانما يلزم لبدء سريان الاعفاء مباشرة الفندق لنشاطه ، فاذا كان مستغل الفندق شخصا اخر غير مالكه فان مستغل الفندق يستفيد هو ومالكه من الاعفاء المقرر ، باعتبار ان كلا منهما قدساهم بنشاطه فى توافر شروط الاعفاء، فالمالك اقام الفندق او المنشأة السياحية او المستأجر او المستغل باشر النشاط فعلا ، وبنشاط كلامنهما مجتمعين توفر شرط الاعفاء ومن ثم يفيد كلاهما من الاعفاء المقرر (بنظر تعليمات تفسيرية رقم (١) لسنة ١٩٨٧ للمادة ١٥١ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ٩٣).

<u>د-موقف الاعفاء الضريبى المقرر للمنشأت الفاندقية والسياحية بنوجب القانون رقم١ لسنة ١٩٧٣ المعدل بعد صدور القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ باصدار قانون ضمانات وحوافز استثمار</u>

انتهى رأى اللجنة العليا لتطوير العمل ورفع مستوى الاداء فى المصالح والادارات النختلفة بوزارة النالية بجلستها المنعقدة برئاسة السيد الاستاذ الدكتور/ وزير المالية بتاريخ ١٩٩٧/٧/١ الى انه بالنسبة للانشطة

السياحية التى الغى اعفائها الضريبى بصدور القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ يمكن تقسيمها الى ثلاث حالات :[1]

١- شركات تم تأسيسها بالفعل فى نجال المنشأت السياحية وسلسلة المطاعم العالمية قبل العمل بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ .

٢- مشروعات حصلت على قرار بانشأها قبل العمل بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ ولم تحصل على تصاريح او تراخيص بمزاولة النشاط .

٣- مشروعات تقدمت بطلب للموافقة على اعتبارها من المنشأت السياحية طبقا لاحكان القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ ولم يصدر لها قرار وزارى حتى تاريخه .

وقد انتهى رأى اللجنة العليا الى :

١- الشركات التى تم تأسيسها او التى حصلت على قرار بانشأها تتمع بالاعفاءات التى انشئت فى ظلها .

٢- اما المشروعات التى تقدمت بطاب لانشأها واكنه لم يصدر لها قرار بعد ذلك لعدم استكمال الاجراءات اللازمة لذلك فانه يمكن الاستدلال على جدية المشروع بعدة وسائل منها .

- المشروعات التى صدر لها بالفعل بطاقة ضريبية وذلك عن جديتها بحث جدية المشروعات التى لم تحصل بعد على بطاقة ضريبية وذلك عن طريق لجنة تشكل بمصلحة الضرئب على ان تدرس اللجنة حالات كل مشروع على حده وتتقدم بتقرير للعرض على لجنة التطوير لاتخاذ القرار

---

[1] مصلحة الضرائب الادارة المركزية للبحوث والقضايا الضريبية ، الادارة العامة لبحوث ضرائب الدخل ، كتاب دورى رقن (٧) لسنة ١٩٩٧

المناسب فى كل حالة تعرض عليها مع العرض على السيد الاستاذ الدكتور/وزير المالية فى هذا الشأن .

٣- كل نشلط بدء اجراءاته بعد صدور القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ لايتظر فيه .

وتوجه المصلحة النظر الى مراعاة تنفيذ ما سبق بكل دقة .

٥/٥ دراسة وتقويم سياسة خصم الضريبة من المنبع المرتبطة بالانشطة السياحية

بوجه عام تمثل انشطة شركات السياحة فى ثلاث هى : خدمات السياحة لاجانب او محليين سواء كانت تصديرية او مستجلبة ، خدمات النقل السياحى بالاضافة الى صرف وبيع تذاكر السفر (جوى ، بحرى ، برى) وعادة ما تخضع العمولات التى تحصل عليها شركات السياحة عن شركات الطيران او الملاحة الى نظام الخصم من المنبع (بواقع ١٠٪ على اجمالى العمولة) .

اما خدمات النقل السياحي والتى تتمتع باجازة ضريبية لمدة خمسة سنوات فهى تخضع لذلك النظام (بواقع ٣٪) بعد انتهاء تلك الاجازة بينما لاتخضع خدمات السياحة المؤداه وبالتحديد لاجانب هذا النظام .

وعلى الرغم من ان نظام خصم الضريبة من المنبع قد حقق عديد من المزايا اهمها حصر المجتمع الضريبى والمساعدة فى احكام عدم التهرب الضريبى فضلا عن ضمان حصول الخزانة العامة على ايرادات الضريبة اول باول ، بالاضافة الى التيسير والتخفيف عن الممول بسداده الضرائب على مراحل وفترات بدلا من سدادها جملة واحدة ، الا ان التجربة العملية قد اشارت الى وجود مشاكل عديدةاضرت لشركات السياحة واربكتهاهى

ومأمورية الضرائب فى ذات الوقت ويمكن ابراز تلك المشاكل على النحو التالى :-

١- ضياع حقوق شركات السياحة عند قيام المأموريات بتسوية الضرائب المستحقة على هؤلاء الممولين .

فقد كشفت التجربة العملية على وجود فجوة هائلة بين رقم الضرائب المخصومة من المنبع كما هى واردة باقرارات الممول (التى تم خصمها واعتمادها) وبين الارقام المماثلة المدرجة بسجلات وبطاقات الخصم والاضافة بالمأموريات الضريبية ، وسبب تلك الفجوة وجوداهمال جسيم من قبل الموظفين المسئولين عن التسجيل او ضياع بطاقات عديدة مسجل بها تلك الارقام فضلا عن القاء عبء الاثبات على شركات السياحة المظلومة بالاضافة الى تشدد المأموريات فى ضرورة وجود شهادات تثبت قيمة الضرائب المخصومة عن طريق الغير.. وما الى ذلك من التعقيدات الضريبية ، ويويضح جدول رقم (٦) بيان تلك الفجوة لبعض الشركات موضع العينة محل الدراسة .

جدول رقم (٦)
الفجوة بين ضرائب المنبع
فيما بين اقرارات الممولين
وبطاقات المأمورية

ضرائب المنبع عن فترة زمنية معينة	الاقرارات	البطاقات	النسبة المئوية للفجوة
شركة رقم ١	٦٢١٨٥,٦٥٠	١١٨٠٤,١٠٠	٨١٪
شركة رقم ٢	٩٩٢١٥,٤٥٠	٢٢١١٤,٧٠٠	٧٨٪
شركة رقم ٣	١١٤٧٨٠,٢٠٠	٤٥٨٠٢,٢٠٠	٥٢٪
اجمالى	٢٧٦١٨١,٣	٨٨٧٢١	٦٨٪
متوسط	٩٢٠٦٠,٤٠٠	٢٩٥٧٣,٧٠٠	٦٨٪

من الجدول السابق يتضح ان النسبة المئوية للفجوة تمثل حوالى ٦٨٪ وهى نسبة كبيرة للغاية ، تشير بجلاء الى مدى اهدارحقوق شركات السياحة ومدى الظلم الذى يعانوا منه بسبب خطأ النظام وسوء تطبيق المأوريات الضريبية له ، وعدم حماية الممول وحقوقه من قبل القانون .

٢- يتعارض نظام الخصم من المنبع مع وجهة النظر القانونية السليمة، فكيف تحصل المأمورية الضريبية على مبالغ تحت حساب الضريبة التى لم تستحق قانونا بعد ؟، ولم تنشأ الواقعة القانونية التى تستحق الضريبة بسببها !، حيث لاتستحق الضريبة على الارباح التجارية ولاتحدث الواقعة المنشئة لها الا فى ختام السنة الضريبية او المالية لشركة السياحة .

٢- وجود مبالغة ومغالاة واضحة فى تحديد نسب خصم الضريبة من المنبع على العمولات ، حيث تتحدد تلك النسبة بمقدار ١٠٪ على اجمالى العمولة ، ولاشك ان التطبيق العملى يسفر عن وجود مبالغ ضخمة للضرائب المخصومة من المنبع تزيد بكثير عن مقدار

الضرائب على صافى ارباح الشركة فى نهايـة السنة الماليـة ، وتظهر تلك الحالة بوضوح فى شركات السياحة التى لديها توكيل عـام للبواخر او الطيران ، يوضح جدول (٧) تلك الحقيقة :–

جدول رقم (٧)

الضريبة المخصومة من المنبع والضريبة

على صافى ارباح الشركة خلال فترة زمنية

	الضريبة المخصومة من المنبع	الضريبة على الارباح التجارية
الشركة رقم (٤)	١٦١٣٢٠,٥٠٠	١٤٧٢١٨,٥٠٠
الشركة رقم (٥)	٩٩٢١٥,١٠٠	٥٧٥٦٠,٥٠٠
الشركة رقم (٦)	٧٠٨١٥,٢٠٠	٢٢٧٥٣,١٠٠
الاجمالى	٣٣١٣٥٠,٨٠٠	٢٢٧٥٣٢,١٠٠
المتوسط	١١٠٤٥٠,٢٠٠	٧٥٨٨٤٤,١٠٠

باستقراء ما ورد بالجدول رقم (٧) يتضح ان النسبة المئوية للفجوة بين رقمى الضريبة المخصومة من المنبع والضريبة على الارباح التجارية تبلغ بنحو ٤٥,٦٪ ، الامر الذى يتضح معه مدى مبالغة نسبة الخصم المقررة وقيمتها مما يستدعى ضرورة تعديل تلـك النسبة بحيث تكون ملائمة فى التطبيق العملى .

٥/٦ تطوير سياسات فحص مصلحة الضرائب للشركات السياحية

يعتمد اطار التطير المقترح على استخدام منهج محاسبى يقوم على عدة مقومات واساليب تستفيد من التطورات العلمية و المهنية فى مجال

المراجع والمشاكل التطبيقية للفحص هى ويمكن استعراض ذلك على النحو التالى :-

أ- المدخل الشامل لدرسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية .

ب- مدخل المعاينة الاستكشافية لتحديد مدى امكانية اعتماد او اهدار الدفاتر .

جـ- اجراءات الفحص التحليلى اتحديد معقولية عناصر وارصدة القوائم المالية .

د- مدخل فريق العمل لاجراءت الفحص الضريبى بكفاءة وفعالية .

هـ- تطوير سياسات خصم الضريبة من المنبع على الانشطة السياحية .

<u>أ- اتباع مدخل شامل لدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية لشركات السياحة</u>

يتضمن هذا المدخل عنصرين اساسين هما :-

١- الفهم العميق للخصائص الاساسية لنظام الرقابة الداخلية الجيد وكيفية تطبيقها .

٢- الفهم العميق لنظام اجراءات العمل فى شركة السياحة .

ان الفهم العميق لخصائص نظام الرقابة الجيد (الفصل بين المسئوليات وضوح خطوط السلطة والمسئولية وكفاءة الموظفين ، سلامة السجلات ، اجراءات التصديق على العمليات ، حماية الاصول والسجلات، متابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية كما يجب تطبيقة على عملية ما (مثل عمليات الايرادات والتحصيل) تمكن الفاحص وضع معايير تطبيق وتشغيل نظام رقابة جيدة ، من خلال معرفتة العميقة للنظم والاجراءات التى تتبعها نظام الشركة ، ومن ثم يكون فى استطاعة الفاحص الضريبى تقييم نظام الشركة على اسس سليمة .

ويتطلب الاسلوب المنطقى فى تقييم نظام الرقابة الداخلية واجزائه المختلفة ان ياخذ الفاحص فى اعتباره اولا ان النظام يهدف الى منع حدوث الاخطاء الجوهرية والمخالفات ، وبناء عليه يمكن اتباع الخطوات التالية:-

١- تحديد انواع الاخطاء والمخالفات التى يمكن حدوثها (عمليات مسجلة بالخطأ ، عمليات مسجلة لايتوفر لها الصحة او الشرعية بمعنى انها تنقصها المستندات المؤيدة ، عمليات غير مسجلة ، عمليات مقومة بشكل غير صحيح ، عمليات مسجلة بشكل غير صحيح ، عمليات مبوبة بشكل غيرصحيح ، عمليات مسجلة فى سجلات فترة خطأ ، عمليات مسجلة بالدفاتر الفرعية خطأ) .

ب-تحديد ما اذا كانت هذه الاخطاء والمخالفات يمكن ان تؤدى الى تحريف جوهرى فىالقوائم المالية ، واذا ما حدث ذلك ، يجب ان يحدد حسابات القوائم المالية التى ستتأثر بهذه الاخطاء ، وما اذا كانت ستؤدى الى المغالاة او تدنية قيمة هذه الحسابات .

جـ- تحديد اجراءات الرقابة المحاسبية اللازمة لمنع حدوث او اكتشاف هذه الاخطاء او المخالفات .

د- تحديد ما اذا كانت اساليب الرقابة للشركة تتضمن تلك الاجراءات الرقابية .

هـ- تحديد ما اذا كانت الشركة تطبق فعلا هذه الاجراءات الرقابية .

و- تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات فحص العمليات وارصدة القوائم المالية على اختبارات وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية .

ب- استخدام مدخل المعاينة الاستكشافية في تحديد مدى امكانية الاخذ بدفاتر الممول او اهدرها .

يتعرض الفاحص الضريبى لنوعين من المخاطر هما :-[١]

١-مخاطر اعتماد الدفاتر الامينة

وتحدث هذه المخاطر عندما يقرر الفاحص عدم اعتماد دفاتر الممول واهدراها ، وبالتالى عدم الاخذ بنتائج الاقرار فى حين ان الدفاتر امينة ومنتظمة ويجب اعتمادها ، وتحقيق تلك المخاطر تشير الى اهداردفاتر امينة الامر الذى يترتب عليه فقد الثقة بين الممول والمصلحة حيث يشعر الممول ان دفاتره اهدرت ظلما وعبثا هذا من جهة ، اما الاخرى تزداد حالات الطعن و المنازعات القضائية المرتبطة بالدفاتر مما يؤدى الى ضياع وقت وجهد كل من الطرفين ، كما لاتحصل الخزانة على مستحقاتها فى حينها .

ب- مخاطر اعتماد الدفاتر غير الصحيحة

وتتحقق تلك المخاطر عندما يفشل الفاحص فى اكتشاف اسباب عدم امانة الدفاتر واقرارات الممول ، ومن ثم يقرر امكانية الاعتماد عليها على الرغم من انها ليست كذلك ، وقد يترتب على ذلك نتائج عديدة اهمها انخفاض كفاءة مستوى فحص دفاتر الممول ، بالاضافة الى ضياع حقوق الخزانة.

ولاشك ان استخدام نموذج المعاينة الاستكشافية - وهو احد اساليب معاينة الصفات **Attribute sampling** فى فحص دفاتر وسجلت شركات السياحة لتحديد مدى امانتها وامكانية الاخذ بها ام اهدارها يعتبر امرا هاما

---

[١] د. احمد عبد المولى الصباغ ، مدخل مقترح لتطوير الفحص الضريبى بحث منشور فى مجلة التكاليف ، القاهره العدد الاول ، يناير ١٩٩٢ ، ص٦.

للاستفادة بالتطورات العلمية فى مجال المراجعة ، وتستخدم خطة المعاينة الاستكشافية عموما لتحديد حجم العينة الذى يسمح بالكشف عن وجود حدث واحد ولو يحدث مرة واحدة ، مثال ذلك عند البحث عن الاخطاء الجسيمة والتلاعب والاخطاء الجوهرية التى يؤثر وجودها على القوائم المالية ، وكذلك فى حالة عدم الالتزام بالاجراءات الاساسية للرقابة الداخلية ويتمثل اطلر هذا المدخل فى الاتى :-[1]

أ- تحديد الهدف من الفحص والعناصرالتى سيتم فحصها وتقويمها حيث يتم البحث عن انواع معينة من الاخطاء التى تعكس سوء النية من الممول مثل اسقاط بعض عناصر ايرادات السياحة او العمولات واخفاء البعض منها ، قيد مصروفات وهمية واصطناع مستندات لتأييدها ...الخ ، بحيث اذا وجد خطأ واحد منها فانه يمكن اعتباره غشا ضريبيا بشكل يمكن معه اهدار دفاتر الشركة الممول ويتطلب اكتشاف تلك الاخطاء اختيار عينات ممثلة لايرادات (ايرادات السياحة ، العمولات ....) او المصروفات (مصروفات السياحة ، مصروفات التنشيط .. المصروفات العمومية ..)

ب- تحديد حجم العينة

ويتم ذلك فى ضوء ثلاثة متغيرات هى :-

- تحديد حجم العناصر المراد فحصها واختيار العينة من بين مفرادتها، فى ضوء حجم اعمال الممول وطبيعة نشاطة .

---

[1] Mcrare T. W., Statistical Sampling For Audit and control, New york, John and Son LTD.,1989 PP. 5-6.

- تحديد مستوى الثقة المطلوب ، والذى يعرف بانه احتمال عدم تجاوز معدل الخطأ الحقيقى فى المجتمع محل الفحص عن حد الدقة الاعلى المقبول .
- تحديد حد الدقة الاعلى المقبول .

ويمكن تحديد حجم العينة بالاستعانة بالجداول الاحصائية الملائمة .

جـ- اختيار مفردات العينة العشوائية .

د- فحص مفردات العينة باستخدام اساليب الفحص الملائمة (سواء عن طريق الفحص المستندى او المصادقات)

هـ-تقويم نتائج الفحص حيث فى ضوء نتائج الفحص ، يتم اتخاذ القرار الخاص بمدى امكانية الاخذ بدفاتر الممول ام لا ، حيث اذا انتهت عملية الفحص ولم يتم اكتشاف خطأ واحد فيكون قرار فريق الفحص اعتبار الدفاتر امينة وان هناك ثقة ٩٥٪ وان اسوأ معدل محتمل فى العناصر محل الفحص يزيد عن نصف فى المائة (بافتراض ان مستوى الثقة وحد الدقة الاعلى المقبول هى ٩٥٪ او نصف فى المائة على الترتيب اما فى حالة وجود خطأ او اكثر فان ذلك يعتبر قرينة على عدم امانة الدفاتر مما قد يكون مبررا لاهدرها وعدم الاخذ بها .

<u>جـ- تحديد معقولية عناصر الايردات والمصروفات الواردة فى الاقرار باستخدام اجرءات الفحص التحليلى</u>

يقصد باجراءات الفحص التحليلى مجموعة الاجراءات التحليلية التى تتضمن العملبات التالية :-

١- التنبوء بالارصدة المتوقعة للقيود محل المراجعة .

٢- مقارنة تلك الارصدة المتوقعة على تلك التى تم التقرير عنها فى القوائم المالية بهدف تحديد الاختلافات بينهما .

٣- تقييم الاهمية النسبية لتلك الاختلافات والانحرافات بهدف تحديد مدى الثقة فى الفحص ومدى امكانية التوسع فى اجراءات اختبارات تفصيلية اضافية.

ان استخدام تلك الاجراءات فى عملية الفحص الضريبى تمكن من الاجابه على عدة اسئلة هامة ابرزها تحديد القيمة المعقولية المتوقعة التى يجب ان تكون عليها القيمة الدفترية للبند او الرصيد موضع الفحص ، فضلا عن تحديد الاختلافات فيما بين القيمة المتوقعة والقيمة الدفترية لذلك البند اوالرصيد وما اذا كانت تلك الاختلافات جوهرية ام لا ، والتعرف والتحقق من اسبابها ، حيث توجد عوامل مختلفة اهمها وجود اخطاء محاسبية ووجود مخالفات ، ووجود تغيير فى المبادئ المحاسبية المطبقة وجود تغيير فى الظروف البيئية للمنشأة او وجود احداث غيرعادية اثناء فترة الفحص الضريبى .(١)

ولاشك فان هناك اهمية كبيرة لاستخدام مدخل الفحص الضريبى فى تحديد معقولية الارصده فى القوائم المالية وفى تطوير البحث الضريبى نظرا لتكامل اجراءاته مع اجراءات الفحص الضريبى حيث يساعد فى مجال تخطيط عملية الفحص الضريبى (تحديد نطاق عملية الفحص وتخطيط برنامجه) بالاضافة الى مجال اجراء اختبارات التحقق (من حيث المساعدة فى اتمام عملية الفحص) بكفاءة مع تخفيض تكاليف اجراءات عملية الفحص واخيرا فى مجال تقييم نتائج عملية الفحص (من حيث تقييم معقولية الارصدة واكتشاف العلاقات غير العادية والتحقق من

---

(١) Kinny, William R. , Arima and Regression in Analytical Review, Jan ., 1978,pp i-s

مدى كفاية ادلـة الاثبـات الـذى يحصـل عليـه الفـاحص الضريبـى اسـتجابة للارصدة غير العادية .[١]

وهنـاك عديـد مـن الاسـاليب التـى يمكـن اسـتخدامها اجـراء الفحـص الضريبى التحليلى اهمها :-

١- مدخل تحليل الاتجاه

ويمكن تبويب اساليب ذلك المدخل الى الطريقة البيانية ، طريقة التغير من فترة حالية وفترة قبلية ، طريقة المتوسط المرجح ، طريقة المتوسط المتحرك ، طريقة تحليل سلاسل الزمنية الاحصائية (حيث قد يتم لستخدام تحليل الانحدار او تحليل بوكس و جنكينز) .[2]

٢- مدخل تحليل النسب والمؤثرات المالية

وتتضمن اربعة مجموعات رئيسية هى : مؤشرات الربحية ، مؤشرات السيولة ، مؤشرات الرافعة المالية ، مؤشرات النشاط .[3]

٣- مدخل تحليل الانحدار[4]

ويعتمد على استخدام عديد من المناهج اهمها : نموذج الانحـدار الذاتـى ، نموذج المتوسط المتحرك - نموذج تحليل المحتويات .

---

[١] A-Holder , william W., : Analytical Revieew Procedres in Planning the Audit : An Application study : Auditing , Ajournal of practice and theory , vol.2, no .2 , Spring , 1983 , pp .100 .107 .
B- Carmichael , D . R .and John J . Willingham , Auditing conclicts and practice , Mcgraw - Hill co ., N .Y . , 1989 , pp 13 -13 .

[٢] Blocher Edward and J . willingham , Analytical Review , A Guide to Evaluuating Financial Statements , Mcgraw - Hill Book company N . Y 1985 , CH . 3 , pp . 80 - 100

[٣] Gibson , charles H . and patricia A . boyer , the Need for Disclosure of Uniform Financial Ratios , Journal of Accountancy , May . 1980 , PP . 78 - 84.

[٤] Stringer , keenneth W . and stewart Irevor R . , Statistical teechniques for Analytical Review in Auditing , A Ronad Press .John . wiley and Sons , N . Y . , 1986 , PP . 122- 163 .

٤- نموذج التخطيط المالى والذى يعتمد على فكرة اعداد الموازنات[1]

٥- نموذج المحاكاه . [2]

د- الاعتاد علي مدخل مجموعة او فريق العمل في اجراءات الفحص الضريبي

حيث يمكن تطوير الفحص الضريبى عن طريق التحول من الاسلوب الفردى الحالى للفحص الى اسلوب الفحص الجماعى عن طريق فريق العمل ويتم ذلك عن طريق مشاركة مجموعات العمل فى الفحص عن طريق تكوينها على غرار مجموعات المراجعة التى يتم تكوينها فى مكاتب المراجعةو المحاسبة القانونية ، بحيث يتم توزيع اعباء الفحص عن مجموعة العمل ، ومن ثم فان تنظيم الفحص الضريبى على هذا النحو يؤدى الى عدم انفراد فاحص واحد بعملية واحدة بل تتم بمجهود مشترك لفريق الفحص ، ولاشك ان تلك المشاركة سوف تحقق منافع كثيرة تعود على الفحص الضريبى بفوائد جمه سواء بالنسبة للمصلحة او بالنسبة للممولين ويمكن توضيح ذلك على النحو التالى :-

١- ان تقسيم العمل على اساس جماعى سيؤدى الى انجاز عدد حالات اكثر للفحص بتكلفة اقل .

٢-ان توزيع العمل والرقابة المتكررة فى المستويات المختلفة سيعطى فرصة للفاحصين ومساعديهم على التمرين واكتساب الخبرات اللازمة مما يجعلهم يزاولون العمل بكفاية فى المستويات الاعلى عند ترقيتهم .

---

(1) Godfrey, James I . , Developing A Financial Planning Model for anAnalytical reeview , A Auditing Research IIT Uni . of Illinois , urbana 1979 b.

(٢) د . امين السيد احمد السيد لطفى ، تطوير كفاءة وفعالية الفحص الضريبى باستخدام اساليب المراجعة التحليلية – نموذج محاكاة مقترح ، بحث مقدم للمؤتمر الاول لجمعية الضرائب المصرية ، القاهرة ٢٤/٢٣ نوفمبر ١٩٩١ ، ص ٣١- ٦٠ .

٣- ان الفحص باسلوب المجموعات سيعطى فرصة للتخصص ، عن طريق تخصيص مجموعات للمنشأة المتماثلة اذا كان عددها كبير (مثل شركات السياحة) .

٤-ان عدم انفراد المراجع بالعمل سيعطى فائدة مزدوجة ، حيث سيقطع السبل على المنحرفين ويبعد الشبهة عن العاملين ذوى السلوك الشريف فذلك الاسلوب سوف يسهم فى حماية الفاحصين فى الا يقعوا فريسة لذوى المأرب الشخصية من الممولين ، كما تقطع اى سبيل امام ذوى النفوس الضعيفة من الفاحصين .

هـ- تطوير سياسة خصم الضريبة من المنبع على الانشطة السياحيه

يتمثل الاطار المقترح لتطوير هذه السياسة على النحو الاتى:-

١- شمول سياسة الخصم وسريانها على كافة انشطة شركات السياحة بدلا من اقتصارها على العمولات فقط ، بحيث يمتد خصم الضريبة من المنبع الى الخدمات السياحية للافواج الاجنبية السياحية ، ويمكن افتراض ان يقوم البنك الموكل اليه بمتابعة استرداد الخدمات السياحية للاجانب لاجراء خصم االضريبة بنسبة ١٪ من قيمة تلك الخدمات ، على ان يتم توريدها الى مأموريات الضريبية المختصة لشركة السياحة.[1]

٢- ميكنة بيانات الخصم والاضافة :

بعبارة اخرى استخدام امكانيات الحاسبات الالكترونية فى معالجة بيانات الخصم والاضافة .

[1] تم احتساب تلك النسبة على اساس ١٠٪ من مجمل ربح السياحة السائده فى المتوسط وهو ١٠٪ تقريبا.

٣- يمكن التغلب على المشاكل ، الصعوبات التى تعترض سير العمل بنظام الخصم والاضافة على النحو التالى :-

- تاخر ورود نماذج الخصم من الجهات وعدم التزام تلك الجهات فى المواعيد المنصوص عليها فى القرارت الوزارية -
- ورود نماذج من تلك الجهات تنقصها بعض البيانات مثل(رقم الملف رقم البطاقة ......)

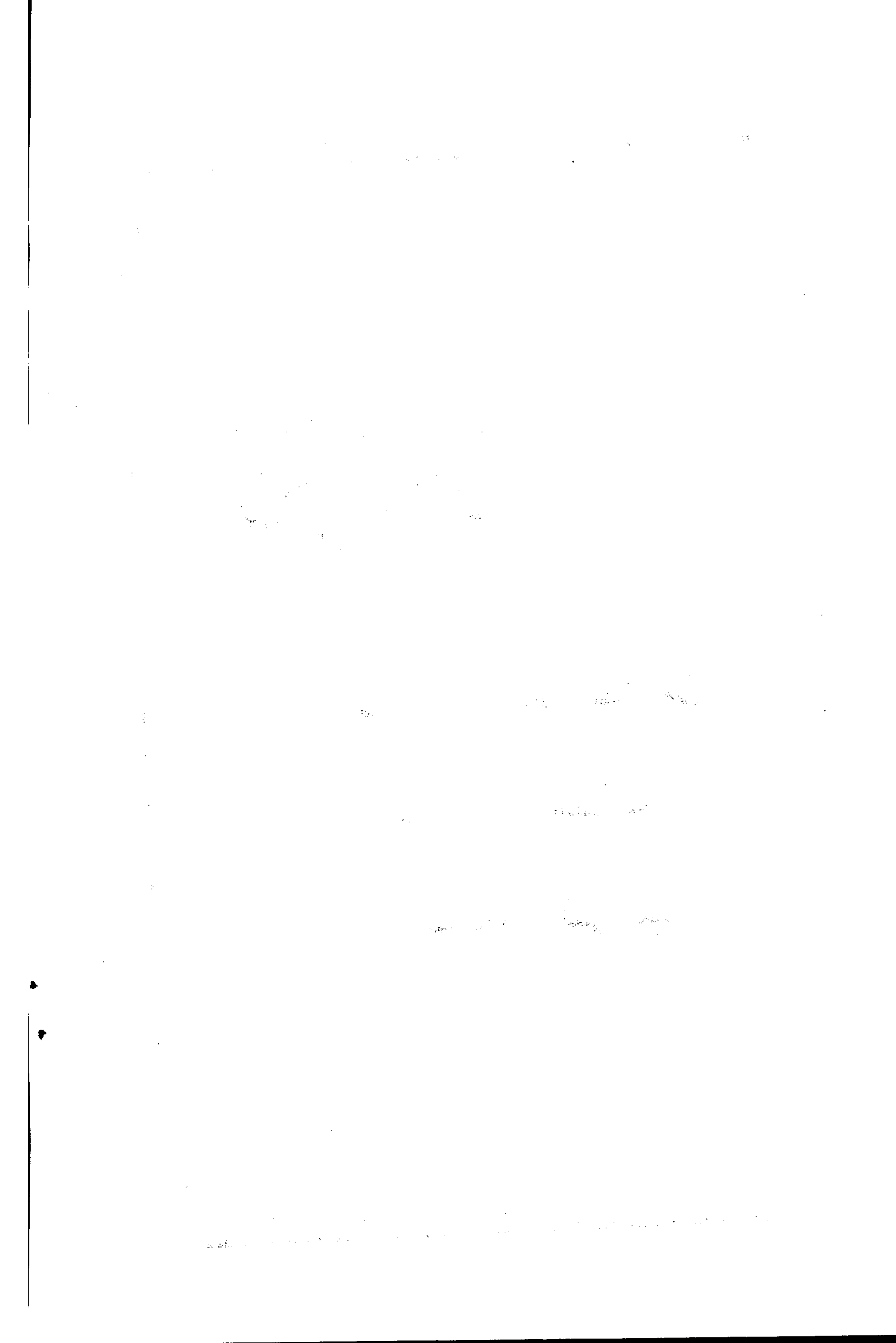
٤- اعادة النظر فى معدلات خصم الضريبة تحت الحساب وبصفة خاصة تلك النسب المطبقة على عمولات التذاكر (النسبة الحالية هى ١٠٪) حيث لوحظ انها نسبة مرتفعة ويقترح استخدام نسبة ٥٪ من اجمالى العمولة .[1]

---

(١) تم احتساب هذه النسبة على اساس ١٠٪ عن متوسط صافى العمولة السائدة فى مثل ذلك النشاط وتبلغ بحوالى ٥٪.

الفصل السادس

المنازعات الضريبية بين
شركات السياحة
و مصلحة الضرائب



الفصل السادس

المنازعات الضريبية بين

شركات السياحة ومصلحة الضرائب

مقـــدمة

بعد ان يقدم الشركاء فى شركات الأشخاص السياحية او شركات الأموال السياحية اقرارهم الضريبي الى مأمورية الضرائب المختصة ، يتم الفحص الضريبى وللمصلحة التحقق من صحة ما ورد فى تلك الإقرارات عن طريق الاطلاع على الدفاتر السجلات والمستندات ، ولها ان تطلب ما تراه من ايضاحات وبيانات او مستندات على النموذج رقم ١٦ ضرائب موحدة ، كما يحق لها ان تطلب ما يلزم من أدلة الإثبات بما جاء بالإقرار كما ان لها ان تطلب من موظفيها الانتقال الى مقر الشركة السياحية لفحص حساباتها بعد اخطار الممول بذلك على النموذج ١٧ ضرائب موحدة .

وبعد إتمام المصلحة لعملية الفحص الضريبي للشركات السياحية تطبيقا لاحكام القانون الضريبى ، يتعين الإخطار بعناصر ربط على نماذج ١٨ ضرائب موحده ، ونماذج ١٩ ضرائب موحدة ، وعادة ما تنشأ منازعات بين الشركات السياحية ومصلحة الضرائب عند تحديد دين الضريبة ،والتى يتم نظرها أمام اللجان الداخلية او لجان الطعن ، وفى حالة عدم حسم تلك المنازعات قد يتم الانتقال الى المرحلة القضائية فى تحديد دين الضريبة .

يهتم هذا الفصل بدراسة موضع ربط الضريبة على الممولين واستعراض المنازعات التى تنشأ بين مصلحة الضرائب والشركات السياحية وتحقيقا لذلك يتم تقسيم هذا الفصل للموضوعات التالية :-

٦/١ الإخطار بعناصر ربط الضريبة على المولين فى شركات الأشخاص السياحية او شركات الأموال السياحية .

٦/٢ نظر المنازعات الضريبية أمام اللجان الداخلية او لجان الطعن .

٦/٣ مثال تطبيقى على النظر فى المنازعات الضريبية بين شركات السياحة ومصلحة الضرائب وحسمها .

١/٦ الاخطار بعناصر ربط الضريبة على المولين فى شركات الاشخاص السياحية او شركات الأموال السياحية

الاصل ان الضريبة على الأرباح الحقيقية الثابتة من الإقرار المقدم من الممول اذا ما قبلته مصلحة الضرائب ، وللمصلحة الحق فى تصحيح الإقرار او تعديله كما يكون لها الحق فى الاعتداد بالإقرار وتحديد الإيرادات او الارباح بطرقة التقدير . فإذا ما كان الإقرار يعتمد من محاسب قانوني ، ويستند الى دفاتر أمينة ومنتظمة من حيث الشكل ووفقا للأصول المحاسبية السليمة وبمراعاة القواعد المقررة فى هذا الشأن فعلى المصلحة ان تأخذ بما جاء بالإقرار ، آما إذا رأت عدم الآخذ بما جاء به فيقع عليها عبء الإثبات .

يهتم هذا الفصل بدراسة إجراءات ربط الضريبة ، وحق الممول فى الاعتراض او الطعن فى هذا الربط ، تأسيسا على هذا يتم تقسيم هذا الجزء على النحو التالى :-

١/١/٦ الأخطار بعناصر الربط وبقيمتها على نموذج ضريبة ١٨ ضريبة موحدة والاعتراض عليه .

٢/١/٦ الأخطار بعناصر الربط وبقيمتها على نموذج ١٩ ضريبة موحدة والطعن فيه .

٣/١/٦ الربط الاضافى وحالته والاعتراض او الطعن عليه .

٣/١/٦ النماذج الضريبية والشروط الواجب توافرها فيها .

٦/١/١ الاخطار بعناصر ربط الضريبة وبقيمتها على نموذج ١٨ ضريبة موحدة والاعتراض عليه:

تنص الفقرة الأولى من المادة ١٠٥ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على ما يلي :-

على مأمورية الضرائب المختصة أن تخطر الممول بكتاب موصى عليه بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة وبقيمتها وان تدعوه الى موافاتها كتابة بملاحظاته على التصحيح او التعديل او التقدير الذى اجرته المأمورية وذلك خلال شهر من تاريخ تسليم الأخطار على النحو الاتى :-

أ- إذا وافق الممول على التصحيح او التعديل او التقدير تربط المأمورية الضريبة بمقتضاه ويكون الربط غير قابل للطعن كما تكون الضريبة واجبة الأداء .

ب- إذا لم يوافق الممول على التصحيح آو التعديل آو التقدير آو يقم بالرد فى الميعاد على ما طلبته المأمورية من ملاحظات على التصحيح او التعديل او التقدير ، تربط المأمورية الضريبة طبقا لما يستقر عليه رأيها .

يتضح مما سبق ان هناك حالات يتعين خلالها الإخطار بالنموذج ١٨ ضريبة موحدة هى :-

١- تصحيح الإقرار او تعديله .

٢- تقدير الأرباح لعدم تقديم الإقرار .

ويعتبر الإخطار بالنموذج ١٨ ضريبة موحدة هو أول إجراء تتخذه المأمورية بعد اعتماد مذكرة الفحص ، وتجدر الإشارة الى انه فى حالة اعتماد مصلحة الضرائب إقرار للممول بالكامل دون إجراء اى تغيير آو تعديل عليه

فلا تقوم بإخطاره بالنموذج ١٨ ضريبة عامة وانما يخطر بالنموذج ١٩ ضريبة عامة مباشرة .

وفيما يلى نموذج ١٨ ضرائب شركات أموال يتضمن اخطار بعناصر ربط الضريبة وبقيمتها لإحدى شركات السياحة عن السنة المالية ٩٢ - ٩٣:-

---

وزارة المالية
مصلحة الضرائب
مأمورية ....
شارع ....

(نموذج رقم ١٨ ضرائب شركات اموال)
يرسل بالبريد المسجل مع علم الوصول

رقم الملف ....
الرجاء ذكر هذا الرقم عند الرد

إخطار بعناصر ربط الضريبة وبقيمتها

السيد/..

النشاط ....

العنوان/ ....

أتشرف بإفادتكم بأنه طبقا لما تقضى به الفقرة الثانية من المادة ١٢٤ والفقرة الاولى من المادة ١٢٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمادة ٦٤ من لائحته التنفيذية من وجوب توجيه إخطار بعناصر ربط الضريبة وبقيمتها فى الأحوال الآتية :

١- تصحيح الإقرار أو تعديله .

٢- تقدير الأرباح .

ولما كان ينطبق عليكم ما جاء بالبند ....المشار اليه فنرسل لكم هذا الإخطار بعناصر ربط الضريبة وقيمتها عن السنوات من سنة ١٩٩٢ الى سنة ١٩٩٣ فإذا كانت لديكم ملاحظات عليها كلها او بعضها فنرجو موافاتنا بها كتابة خلال شهر من تاريخ تسلمكم لهذا الاخطار مع الاجابة فى الميعاد صريحة بما تقبلونه منها .

وفيما يلى عناصر أسس ربط الضريبة وقيمتها:

١- التصحيح او التعديل الذي أدخل على الإقرار / آو أسس التقدير

التسوية النهائية	/٣٠- ٩٢/٧/١
صافى اربح او الخسارة	(٧٥٣٥٣٥,٩٦٨)...
مصاريف مندوبين	٥٠٤٧٤,٩٨٩
مصاريف ارشاد ومزارات	٢٤٢٨١,٥٤٩
مصاريف ادوات كتابية	٨٢٢١,٣٦٦
مصاريف نشر ودعاية	٢١٨٦٣,٩٣٠
مصاريف انتقالات	١٢٣٨,٥
مصاريف بوفية ونظافة	٣٩٣٦,٤٧
مصاريف اكرميات	٣٧١٥١٩,٠٩٠
مصاريف تسويق وضيافة ومؤتمرات	٨٢٥١٩,٢٨٢
مصاريف اهلاك اثاث	٢٣٥٩,٦٦٠
مصاريف تسويق	٣٢٦٥٤,٧١٠
وعاء شركات اموال	(١٥٤١٦٦)
وعاء قيم منقولة	
حوافز ومكافاءات أصحاب الشركة	٤٤٥٠٠ جنيه
التسوية النهائية لنشاط النقل السياحى	
صافى الربح او الخسارة من حـ .أ .خ	٩٥٩٠٩,٥٣٠
المستبعد من مصاريف النقل	٥٢٦٧٨,٥٣
يخصم	
نصيبها فى مصاريف النشاط	٣٢٦٥٤,٧١
الوعاء المعفى	١١٥٩٣٣

وهذه العناصر والأسس تؤدى الى ضريبة على أرباح شركات الأموال مقدارها مايم جنية

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام ...

مأمور الضرائب ـــــ المراجع ـــــ

هذا ولم يحدد القانون الضريبي شروطاً شكلية للاعتراض على عناصر ربط الضريبة إلا فيما يخص بمدة الشهر المنصوص عليها فى المادة ١٠٥ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ، ويقدم الممول ملاحظاته على عناصر الربط على ورقة مستقلة تقدم للمأمورية المختصة فى خلال المهلة المقررة .

وقد أجاز القانون الضريبي حق الاعتراض لكل من :-

أ- الممول او وكيله :

حيث يجوز للممول ان يقوم بالاعتراض بنفسه ، كما يجوز لوكيل الممول (المحاسب القانونى - المحامى - اي شخص موكل من قبل الموكل) بالقيام بالاعتراض والإجابة عن موكله ، و إذا كانت المادة (١٠) من قانون المرافعات قد أجازت لمن يكون ساكنا مع الممول (أقاربه او أصهاره او خادمه) استلام النماذج الضريبية المختلفة إلا آن حق الاعتراض يقتصر على الممول آو وكيله فقط .

ب- الشريك المتضامن او الشريك الموصى أو الشريك فى شركات الواقع

حيث أجاز القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بنص المادة ١٥٧ :

" يستفيد الشريك الذى لم يعترض او يطعن من اعترض او طعن شريكه ويلاحظ أيضا ان حق الاعتراض يكون من حق الورثة فى حالة وفاة الممول خلال المهلة المحددة للاعتراض او فى حالة إخطار الورثة بأرباح مورثهم ، كما يكون القيم على المجنون والولى او الوصى على القاصروزوجته فى الاعتراض بالنسبة للمجنون والقاصر " .

جـ - المتنازل إليه :

يحق للمتنازل إليه فى حالات التنازل الاعتراض على عناصر الربط بالنسبة للضريبة المسئول عنها تطبيقاً لنص المادة (٣٤) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣

٢/١/٦ الاخطار بنموذج ١٩ ضريبة موحدة والطعن فيه

نظمت الفقرة الثانية من المادة (١٠٥) عملية الاخطار بربط الضريبة على النموذج ١٩ ضريبة موحدة حيث نصت على ما يلى :

" ويخطر الممول بهذا الربط وبعناصره بخطاب موصى عليه بعلم الوصول يحدد له فيه ميعاد ثلاثين يوما لقبوله او الطعن فيه لأحكام المادة ١٥٧ من هذا القانون ، فإذا وافق الممول على الربط او انقضى الميعاد المشار اليه دون طعن اصبح الربط نهائيا .

آما إذا لم يوافق الممول على الربط احيل الخلاف الى لجنة الطعن ولا تكون الضريبة واجبة الأداء إلا فى حالة عدم رد الممول فى الميعاد وعلى ما أجرته المأمورية من تصحيح او تعديل او تقدير .

وفيما يلى مثالاً عملياً لنموذج ١٩ ضرائب لإحدى شركات السياحة .

من هذا النص يتضح الحالات التى يتم خلالها بالنماذج ١٩ ضرائب وهى على النحو التالى :-

١- قبول المأمورية للأرباح الحقيقية الثابتة من واقع الإقرار .

٢-موافقة الممول على التصحيح او التعديل او التقدير الذي أخطرته به المأمورية على النموذج ١٨ ضريبة موحدة .

(نموذج رقم ١٩ : ضرائب شركات أموال

رقم الملف:..................
الرجاء كتابة هذا الرقم فى جميع مكاتباتكم للمأمورية

وزارة المالية **إخطار بربط الضريبة**

مصلحة الضرائب

مأمورية ....

شارع ....

الضريبة على أرباح شركات الأموال

السيد /..

النشاط /..

العنوان / ....

أتشرف بإفادتكم بانه طبقا لما تقضى به الفقرة الاولى من المادة ١٢٤ والمادة ١٢٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمادة ٦٤ من لائحة التنفيذية من وجوب توجية اخطار بربط الضريبة فى الاحوال الاتية .

١-قبول المأمورية الارباح الحقيقية الثابتة من واقع الاقرار المقدم من الشركة

٢-موافقة الشركة على التصحيح او التعديل او التقدير السابق وإخطارها به على النموذج رقم ١٨ ضرائب شركات أموال .

٣-عدم موافقة الشركة على التصحيح او التعديل او التقدير السابق إخطارها به على النموذج رقم ١٨ ضرائب شركات اموال .

٤- عدم الرد على المأمورية خلال شهر من تاريخ استلام النموذج رقم ١٨ ضرائب شركات اموال .

٥- عدم تقديم الإقرار والمستندات وفقا لاحكام المادتين ١٢١ ، ١٢٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

ولما كان ينطبق عليكم ما جاء بالبند رقم الثالث المشار إليه

نرسل لكم هذا الاخطار بربط الضريبة عن السنوات من ١٩٩٢ الى ١٩٩٣

رجاء إخطارنا بقبولكم الربط او طلب الطعن فيه صراحة بصحيفة من ثلاث صور تودع بالمأمورية طبقا لحكم المادة ١٥٧ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وذلك خلال ثلاثين يوما على الأكثر من تاريخ تسلمكم لهذا النموذج والا اصبح الربط غير قابل للطعن فيه .

ونوجه النظر الى انه لا يعتد بأي طعن سبق تقديمة للمأمورية قبل إخطاركم بهذا النموذج علماً بان الضريبة المبينة فيما بعد واجبة الأداء فوراً.

وفيما يلى عناصر الربط ومقدار الضريبة المربوطة :

عناصر الربط :

الفترة من ٩٢/٧/١ حتى ٩٣/٦/٣٠

البيان	المبلغ	
صافى الخسارة من حـ.أ .خ	٧٥٣٥٣٥,٩٦٨	جنيه
يخصم منه		
مصاريف مندوبين	٥٠٤٧٤,٩٨٩	"
مصاريف ارشاد ومزارات	٢٤٢٨١,٥٤٩	"
مصاريف ادوات كتابية ومطبوعات	٨٢٢١,٣٦٦	"
مصاريف نشر واعلان	٢١٨٦٣,٩٣٠	"
مصاريف انتقالات	١٢٣٨,٥٠٠	جنيه
مصاريف بوفية ونظافة	٣٩٣٦,٤٧	"
مصاريف اكراميات	٣٧١٥١٩,٠٩٠	"
مصاريف تسويق وضيافة ومؤتمرات	٨٢٥١٩,٢٨٥	"
اهلاك اثاث	٢٣٥٩,٦٦	"
اهلاك تأسيس	٣٠٠	"
مصاريف عمومية مشتركة	٣٢٦٥٤,٧١	"
وعاء شركات الاموال	(١٥٤١٦٦)	"

الضريبة	لا شئ
وعاء القيم المنقولة	
حوافز وتأمينات اصحاب الشركة	٤٤٥٠٠
الضريبة	١٤٢٤٠
نشاط النقل السياحى	
صافى الربح من حـ.أ.خ	٩٥٩٠٩
يضاف اليه	
المستبعد من تكاليف النشاط	٥٢٦٧٨,٥٣
يخصم من نصيبها من مصاريف النشاط	٣٢٦٥٤,٧١
الوعاء المعفى	١١٥٩٣٣
الضريبة	لاشئ

مع حفظ حق المصلحة فى تطبيق احكام المواد ١٥٣ ، ١٥٣ ، ١٥٧ ، لسنة ٨١
مقدار الضريبة المربوطة .... مليم جنيه

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام ...

مأمور ضرائب ______ المراجع ______

٣- عدم الرد على المأمورية خلال شهر من تاريخ استلام النموذج ١٨ ضرائب .

٤- عدم موافقة الممول على كل او بعض تصحيحات أو تعديلات أو تقديرات المأمورية التى اخطر بها على النموذج السابق .

هذا وتكون الضريبة واجبة الأداء فوراً من واقع النماذج ١٩ ضريبة موحدة الحالات التالية :-

- عدم تقديم الإقرار الضريبى طبقا للقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.
- عدم تقديم الإقرار غير مصحوب بالمستندات المنصوص عليها فى القانون.
- عدم الرد على ما طلبته المأمورية من ملاحظات على التعديل او التصحيح.
- قبول الممول بعض تصحيحات المأمورية والرد بذلك فى الميعاد ، وفى تلك الحالة يكون الربط واجب الأداء بمقدار ما قبله الممول .

وقد حدد قانون الضرائب بنص المادة ١٥٧ مدة ثلاثون يوماً من تاريخ استلام نموذج ١٩ ضريبة موحدة للطعن فى ربط الضريبة .

وهناك عدة شروط يجب توافرها فى عريض الطعن المقدم من الممولين هى:-

١- ان تقدم خلال المدة التى حددها القانون وهى ثلاثون يوما من تاريخ استلام النماذج او من تاريخ توقيع الحجز على الممول فى حالة الارتداد.

٢- ان ترفع الصحيفة من ثلاثة صور .

٣- ان يقدم الطعن من ذى صفة .

وتودع الصحيفة فى المأمورية المختصة ويسلم احدها للممول مؤشرا عليها من المأمورية بما يفيد الاستلام .

وقد أجاز القانون بنص المادة ١٥٧ ان يستفيد الشريك الذي لم يعترض او يطعن من اعتراض أو طعن شريكه ، كما أجاز للمتنازل إليه فى حالات التنازل آن يطعن فى ربط الضريبة المسئول عنها بالتضامن مع المتنازل بنص المادة (٣٤) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

٣/١/٦ الربط الإضافي وحالاته والاعتراض او الطعن عليه

يطلق اصطلاح الربط الإضافي على الربط الذي يجري على عناصر إيرادات أخرى غير تلك التى سبق ان آجري عليها الربط ، وقد سمح المشرع الضريبي لمصلحة الضرائب فى المادة ١٥٢ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ان تقوم بإجراء هذا النوع من الربط خلال خمسة سنوات من تاريخ اكتشاف العناصر المخفاة .

هذا ويسقط حق المصلحة فى إجراء الربط الإضافي على الممول بمضى خمسة سنوات من تاريخ اكتشافها للعناصر المخفاة او التزوير او التلاعب ، وذلك اذا لم تتخذ المصلحة إجراءات الربط خلال تلك المدة .

ففى جميع الحالات التى نصت عليها المادة ١٧٨ من القانون وهى الخاصة بالطرق الاحتيالية التى قد يلجأ اليها بعض الممولين للتهرب من أداء كل او بعض الضرائب المستحقة عليها عن طريق عدة مواقف هى :-

- تقديم اقرار يخالف الدفاتر الحقيقية .
- تقديم اقرار على أساس عدم دفاتر على الرغم من وجودها .
- إتلاف او إخفاء الدفاتر قبل المواعيد القانونية .
- توزيع الأرباح على شركاء وهميين .
- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها .

إخفاء نشاط أو اكثر ما يخضع للضريبة .

يكون للمصلحة ان تجرى ربطا إضافيا خلال خمس سنوات من تاريخ اكتشاف العناصر المخفاه وإلا سقط حقها فى إجراء الربط الإضافي على الممول طبقا لما ورد بالمادة ١٥٢ من القانون .

وبالنسبة للربط الإضافي الذى يتم نتيجة الزيادة فى اقرار الثروة عن سابقة ، فتبدأ مدة التقادم لهذه الحالة من تاريخ تقديم إقرار الثروة الذى يتبين منه وجود زيادة فى ثروة الممول بما تم الربط به عليه طبقا لما جاء بالمادة ١٧٦ من القانون .

وأخيراً فانه بالنسبة للربط الإضافي الذى يتم نتيجة الزيادة فى اقرارمقدم منه ، فتبدأ مدة التقادم بالنسبة لهذه الحالة من تاريخ تقديم الورثة لاقرار شامل بكافة عناصر التركة طبقا لما ورد بالمادة ١٧٦ من القانون

تحرير مذكرة تحديد صافى الأرباح الإضافية :

اذا ثبت للمصلحة بصفة قاطعة ان الأرباح او الإيرادات التى سبق الربط عليها تقل عن الأرباح او الإيرادات الحقيقية للممول بسبب استعمال إحدى

الطرق الاحتيالية ، فانه يكون لها الحق فى الربط الإضافي على الممول وحينئذ يقوم المأمور الفاحص باعداد ما يسمى بمذكرة الربط الاضافى وتشتمل على الاتى :-

بيانات أولية وهى :

اسم الممول الوارد بالملف .
رقم ملف الممول .
نوع النشاط وحيث يوضح اوجه النشاط جميعها التى تم الربط الأصلي عليها وعنوان كل نشاط .
عنوان المنشأة : ويوضح به العنوان الحالى للمنشأة كما هو ثابت بمرفقات الملف .
الكيان القانونى للمنشأة : ويوضح ما اذا كانت منشأة فردية او شركة ونوعها
السنوات : والمقصود هنا هى السنوات التى سيتم الربط الإضافي عليها .

بعد الانتهاء من البيانات الأولية يتم الانتقال الى مقدمة المذكرة ويقتصر فيها على كل ما يختص بالسنوات المطلوب الربط الإضافي عليها فقط ، وتشمل بيان بما تم بشأن هذه السنوات من ناحية المحاسبة والربط متضمنة بيان بالأنشطة او عناصر الإيرادات التى حوسب عنها الممول بالربط الاصلى ومراحل الاعتراض او الطعن التى انتهت بالربط الاصلى والمبالغ التى تم الربط بها على الممول .

بعد الانتهاء من المقدمة يتم الانتقال الى اهم جزء فى المذكرة وهو الذى يشمل جميع الأسباب التى ادت الى وجوب إجراء الربط الاضافى على الممول وعناصر هذا الربط ويجب ان يتضمن هذا الجزء الاتى :-

- الأسس واوجه النشاط التى بنى عليها الربط الأصلي وبيان صافى الربح او الإيرادات التى تم الربط بها على الممول.
- بيان بالعناصر التى اخفاها الممول او اكتشفتها المصلحة وتاريخ اكتشافها.
- بيان بالإجراءات التى اتخذتها المصلحة للتأكد من وجود تلاعب او تزوير او إخفاء او اى من طرق التهرب من الضرائب التى لجأ اليها اليها الممول.
- بيان برأى المأمور بصدد ما اذا كان الممول قد استعمل الطرق الاحتيالية المنصوص عليها بالمادة ١٨٧ من القانون ومدى انطباق الجزاءات المنصوص عليها فى المادة على الممول .
- بيان بأوجه النشاط التى يتم الربط الاضافى عليها والاسس المتبعة فى هذا الربط
- بيان بالأرباح والإيرادات الناتجة عن الربط الاضافى .
- ويتم اخطار الممول بعناصر الربط الاصلى والاضافى على النموذج ٢٠ ضرائب موحدة .

ويتم اعتماد الربط الاضافى بنفس القواعد المتبعة فى اعتماد الربط الأصلي ، و قد نصت المادة (١٥٣) على ان يكون للممول الطعن فى الربط الإضافي طبقا لإجراءات المقررة للطعن فى الربط الاصلى ، وعليه تسرى الاحكام السابقة بالنسبة للطعن فى النموذج (٢٠) ضرائب موحدة.

٢/٦ نظر المنازعات أمام اللجان الداخلية او لجنة الطعن

تشير المنازعات الضريبية الى وجود طرفين اولهما الممول ثانيهما مصلحة الضرائب ، وهى تعتبر بذلك منازعة إدارية من حيث الأصل لان أحد طرفيها جهة الادارة بوصفها سلطة عامة وتتمتع بمركز قانونى قوى فى مواجهة الممول .

ولم يشأ المشرع الضريبي ان يجعل العلاقة بين الممول الادارة الضريبية ، وهى علاقة مستمرة بحكم استمرار النشاط وتتابع الوقائع للمنشأة الضريبية ، علاقة تقاضى تحسمها دائما جهات القضاء حيث ترك مساحة من الوقت يسمح فيها الاتفاق بين مصلحة الضرائب والممول على تحديد وعاء الضريبة بما يحقق الثقة بينهما ومن ثم تقرر الحق فى انعقاد اللجان الداخلية وفى إحالة النزاع الى لجنة إدارية ذات اختصاص قضائى يشير اليها بلجنة الطعن .

يهتم هذا الجزء بنظر المنازعات اداريا عن طريق اما اللجان الداخلية او لجان الطعن تأسيسا على ذلك ينقسم هذا الفصل الى :- [1]

١/٢/٦ نظر المنازعات أمام اللجنة الداخلية .

٢/٢/٦ نظر المنازعات أمام لجنة الطعن .

١/٢/٦ نظر المنازعات أمام اللجنة الداخلية .

بعد ان يقوم المأمور بدراسة اعتراض الممول من حيث استيفائه لشروط المواعيد القانونية ويتأكد من تقديمة من ذى صفة ، يقوم بإرسال طلب حضور للممول محددا فيه تاريخا لنظر اعتراضات الممول باللجنة الداخلية بالمأمورية وعادة ما يقوم المأمور بتحديد موعد اللجنة الداخلية على الاعتراض نفسه عند تقديم الممول له تسهيلا للإجراءات .

---

[1] وقد يتم نظر المنازعات الضريبية امام القضاء والمحاكم حيث تنص المادتين لكل من مصلحة الضرائب والممول الطعن فى قرار اللجنة امام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال ثلاثين يومل من تاريخ الاعلان بالقرار.

وترفع الدعوى للمحكمة التى يقع فى دائرة اختصاصها المركز الرئيسى للممول او محل اقامتة المعتاد او مقر المنشأة وذلك طبقا لاحكام القانون المرافعات المدنية والتجارية المشار اليه.

كما تنص المادة (١٦٢) من القانون على ما يلى :

" يكون الطعن فى الحكم الصادر من المحكمة الابتدائية بطريق الاستئناف ايا كانت قيمة النزاع " .

وتشكل لجنة المراجعة الداخلية بالمأمورية حسب الأحوال من المأمور الفاحص والمراجع كعضوين (اذا لم يكن المراجع رئيسا) وذلك طبقا لحالة الملف.

وتتم اللجنة الداخلية بحضور الممول او وكيله فإذا لم يحضر آيهما يثبت ذلك فى محضر اللجنة تمهيدا لإرسال نموذج ١٩ ضريبة موحدة ويعتبر نظر الخلاف أمام اللجنة الداخلية غير محدد له اجل زمنى يستغرقه نظر الخلاف لان المواعيد وردت بشأن لجان الطعن .

ويلاحظ انه قد صدرت التعليمات التنفيذية رقم (١) لسنة ١٩٨٢ وأيضا ملحق لهذه التعليمات بتاريخ ١٩٨٢/٣/١٧ بشأن تنظيم العمل باللجان الداخلية بالمأموريات وتتضمن تشكيل لجنة متفرغة او اكثر فى كل مأمورية حسب حجم العمل بها يصدر بتشكيلها قرار من مدير عام المنطقة الضريبية التابع لها المأمورية على ان يكون اختصاص هذه اللجان النظر فى اعتراضات الممولين على النموذج ١٨ ضريبة موحدة .

وبتاريخ ١٩٨٤/١١/٢٩ صدرت التعليمات التنفيذية رقم ٢٢ لسنة١٩٨٤ بشأن تنظيم العمل فى لجان المراجعة الداخلية بالمأموريات و التى تقضى فى مجال ضرائب الدخل بما يلى :

١-تتكون لجان مراجعة المأمور الفاحص والمراجع كل فى اختصاصه علاوة على لجان المراجعة المتفرعة بشرط الا يكون بالمأمورية اكثر من لجنة متفرغة واحدة .

٢-لجان المراجعة المتفرغة التى يرأسها مدير عام تقوم بنظر اوجه الاعتراضات السابقة ، وما يحال اليها من اعتراضات من كبار الممولين وقرارت هذه اللجان نهائية من جميع الأحوال .

٣-نصاب اعتماد لجان المراجعة المتفرغة التى لا يرأسها مدير عام وتلك المكونة من مأمور فاحص والمراجع كما يلى :-

(أ) قرارات اللجان نهائية فى الحالات التى لا يتجاوز صافى ربحها ٥٠٠٠جنية من واقع الفحص ويعتمد نهائيا من المرجع .

(ب) الحالات التى يتراوح أرباحها من واقع الفحص ما بين ٥٠٠٠ جنية الى ٨٠٠٠ جنية يرأسها السيد مدير الفحص او من يقم بعمله .

(ج) الحالات التى يتجاوز أرباحها ٨٠٠٠ من واقع الفحص يرأسها رئيس المأمورية .

كما نصت التعليمات على خطوات المراجعة على الوجه الاتى :

١- ان يكون اختصاص اللجان النظر فى اعتراضات المموليـن على النموذج ١٨ ضريبية موحدة .

تقوم اللجنة بتحديد جلسة للنظر فى اوجه الخلاف القائم بين المأمورية والممول خلال أسبوعين على الاكثر من تاريخ تقديم الاعتراض فإذا تخلف الممول او وكيلة عن الحضور يعاد إخطاره بميعاد جلسة أخرى .

٢- اذا تخلف الممول او وكيله عن الحضور بالرغم من استدعائه او لم يقدم المستندات المطلوبة فى الآجل المحدد له يثبت ذلك بمحضر تحرره لجنة المراجعة ويتم على الفور توجيه النموذج ١٩ ضريبية موحدة والسير فى باقى الإجراءات .

٣-فى حالة التوصل الى اتفاق بين اللجنة والممول يحرر محضر من اصل وصورة يبين به اوجه الاعتراض والأسس التى تم الاتفاق عليها والأسباب التى التى دعت الى عمل التخفيضات اللازمة وموافقة الممول على هذا الاتفاق ، ويتم الربط على الممول للموافقة .

٤- وفى حالة التوصل الى اتفاق بين اللجنة والممول على بعض النقاط عدم تلاقى وجهات النظر فى نقاط أخرى ، يحرر محضر من اصل وصورة ويوقع عليه أعضاء اللجنة والممول ويتم توجيه النموذج ١٩ ضريبة موحدة مبيناً به التعديلات آجرتها اللجنة الداخلية .

وفى حالة طعن الممول على النموذج ١٩ ضريبة موحدة يحال الى اللجنة النقاط ان لم يتم الاتفاق عليها فقط .

وتتولى كل لجنة داخلية استكمال الإجراءات (نموذج ١٩ ضريبة موحدة او الربط فى حالة الاتفاق او الإحالة الى لجنة الطعن) بمعرفة عضو اللجنة و تحت اشراف رئيسها .

ويجب مراعاة آلا تقوم اللجان الداخلية يأخذ موافقات مسبقة قبل انعقادها أو إصدار قرارها (ملاحظات الإدارة العامة للتوجيه الفنى عن السنوات ١٩٨٢ / ١٩٨٥) .

التعليمات الخاصة

ويتعين الإشارة الى تنظيم العمل باللجان الداخلية طبقا لتعليمات المصلحة للفحص رقم ٥٩ لسنة ٨٧ الى النحو التالى :-

١- إذا اعترض الممول على النموذج ١٨ ضريبة موحدة يتم تحديد جلسة لجنة داخلية للنظر فى اوجه الخلاف القائم بين المأمورية والممول خلال أسبوعين على الأكثر من تاريخ الاعتراض فإذا تخلف الممول او وكيله عن الحضور يعاد إخطاره لجلسة أخرى وذلك بخطاب مسجل بعلم الوصول وتكون المدة كافية للوصول قبل الجلسة .

٢- إذا تخلف الممول او وكيله عن الحضور بالرغم من استدعائه مرتين او لم يقدم المستندات المطلوبة فى الاجل المحدد له يثبت ذلك بمحضر اللجنة

الداخلية ويتم على الفور توجيه النموذج ١٩ ضرائب والسير فى باقى الإجراءات .

٣- إذا تناول الاعتراض مشاكل شكلية او قانونية انتهت فيها المصلحة الى راى فى تعليماتها او منشوراتها يتم توجيه النموذج ١٩ ضرائب والسير فى باقى الإجراءات .

٤- إذا تناول الاعتراض مسائل شكلية او قانونية لم يسبق للمصلحة اصدار تعليمات بشأنها يرفع الموضوع الى الجهات المختصة حسب كل حالة قبل البت فى الخلاف .

٥- فى حالة التوصل الى اتفاق بين المأمورية والممول يتم اخطار الممول بالنموذج ١٩ ضريبة موحدة بالأسس التى تم الاتفاق عليها ويتم فى نفس الوقت الربط على الممول وإخطاره بالنموذج (٤،٣ ورد وتنبيه).

٦- فى حالة التوصل الى اتفاق على جانب من نقاط الخلاف دون البعض الاخر يتم اثبات ذلك فى محضر اللجنة الداخلية ويتم توجيه نموذج ١٩ ضريبة موحدة مبيناً بها التعديلات التى اجرتها اللجنة .

٧- عند ورود طعن الممول يحال الملف الى لجنة الطعن خلال شهر من ورود الطعن تفاديا لتراكم الإجراءات بالمأموريات ويرفق محضر اللجنة الداخلية المبين به النقاط التى تم الاتفاق عليها وتلك التى لم تتلاقى فيها وجهات النظر بحيث تتولى لجنة الطعن الفصل فى اوجه الخلاف فقط وذلك بصفة إلزامية .

٨- يتم تحرير محضر اللجنة الداخلية من اصل وصورة و يوقع عليه من اعضاء اللجنة ومن الممول فى حالة الموافقة على جميع نقاط الخلاف او بعضها .

٩-يراعى عند إحالة الملفات الى لجنة الطعن المختصة ضرورة التحقق من إرفاق الأوراق المتعلقة بالنزاع والخاصة بسنوات الخلاف من محاضر مناقشة ومعاينة وبيانات الخصم والإضافة و الإقرارات والتحريات بالإضافة الى علوم الوصول الخاصة بالاخطارات وكذا اللجنة الداخلية التى تمت والخاصة ببحث اعتراضات الممولين مستوفاة وطبقا لما جاء بالبند ٦،٧،٨ .

وان المصلحة تهدف من وراء ذلك إرساء قواعد الثقة بين المصلحة والممولين بالنظر فى اعتراضاتهم على تقديرات المصلحة بكل دقة .

وانه عند بحث اعتراضات الممولين ليس هناك حد ادنى وضعته المصلحة للتخفيض فى اللجنة الداخلية ، طالما أن التخفيض نتيجة لاسباب جدية تستند الى القانون وتعليمات المصلحة وما يجرى عليه العمل بلجان الطعن وحالات المثل وطالما ان التخفيض مستند على أسس صحيحة واسباب حقيقية ومستندات واقعية فلا يجوز مسائلة اللجنة عن هذا التخفيض ، ويجب ان يكون قرار اللجنة الداخلية معزز بالحيثيات والاسباب التى ادت لصدور القرار .

وعموما يتم دراسة اعتراضات الممول فى حالة الحضور حيث تنتهى اللجنة اما القبول او الرفض .

(١)-انتهاء لجنة المراجعة الداخلية بالقبول

-ان تقتنع اللجنة باعتراضات الممول كأن يثبت الممول عدم مزاولته للنشاط بسبب سفره او مرضه او فى حالة عدم وجود الواقعة المنشئة للضريبة أصلا او كأن تكون اعتراضات الممول منصبة على نقاط معينة رأت اللجنة وجاهتها او اى حالات أخرى متشابهة .

_ ان يقتنع الممول بأسس المحاسبة ويوافق عليها باللجنة بالكامل وان كانت هذه الحالة لا تحدث كثيرا .

_ ان تتوصل اللجنة مع الممول الى اتفاق الإجراء التالى هو إخطار الممول على بعض النقاط التى اثارها فى اعتراضاته ويوافق الممول على باقى أسس المحاسبة كما وردت بالنماذج ، ويلاحظ انه فى الحالات التى تنتهى فيها اللجنة بالقبول يكون بربط الضريبة على النموذج ١٩ ضريبة موحدة الذى يكون غير قابل للطعن بالنسبة للنقاط التى قبلها الممول مع إصدار الورد او التنبيه على النموذج ٣ ،٤ ضرائب موحدة ، وقد صدرت التعليمات التنفيذية رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٧ تأكيدا لهذا المعنى .

(٢) انتهاء المراجعة الداخلية بالرفض :

اما اذا لم تتوصل اللجنة لاتفاق مع الممول كان معنى هذا انتهاء اللجنة الداخلية بالرفض ، ويكون الإجراء التالى هو إرسال نموذج ١٩ ضريبة موحدة للممول .

ويلاحظ انه قد يحضر الممول للجنة ولا يتم التوصل الى اتفاق كامل معه وفى هذه الحالة يكون قد تم التوصل الى اتفاق جزئي مع الممول ويتم توجيه نموذج ١٩ ضريبة موحدة طبقا لما أسفرت عنه اللجنة .

وتكون الضريبة واجبة الأداء بمقدار ما قبله الممول فى اللجنة ويوجه اليه نموذج ٣،٤ ضرائب .

اما النقاط التى لم يتم التوصل الى اتفاق بشأنها فى لجنة المراجعة الداخلية يتم احالتها الى لجنة الطعن .

٦/٢/٢نظر المنازعات أمام لجان الطعن :

بوجه عام إذا لم تتوصل المأمورية الى اتفاق مع الممول فى اللجنة الداخلية او فى حالة عدم حضور الممول فان الإجراء التالى يكون إحالة الأوراق الخاصة بسنوات النزاع الى لجنة الطعن ، و يتم إحالة الخلاف الى لجنة الطعن فى عديد من الحالات هى :

١-طعن الممول فى النموذج ١٩ ضريبة موحدة بعد انتهاء لجنة المراجعة الداخلية لعدم الاتفاق مع الممول او بالاتفاق مع الممول او بالاتفاق الجزئي معه .

٢- انتهاء اللجنة الداخلية بالرفض سواء لعدم الحضور او لعدم التوصل الى اتفاق مع الممول او التوصل الى اتفاق جزئى معه .

وقد سبق لمصلحة الضرائب ان أصدرت التعليمات التنظيمية والتنفيذية للجان الطعن على النحو التالى :

(أ) الإجراءات والقواعد المتبعة أمام لجان الطعن

١-تعد فى كل لجنة طعن سجلات تقيد فيها الطعون بأرقام مسلسلة حسب تاريخ ورودها ، ويبين بها سنوات الخلاف وتقديرات المأمورية وتاريخ او جلسة التى اصدر فيها القرار ، ونصه وتاريخ إعلانه وتعد أيضا كل لجنة سجلات للقضايا المعروضة كل جلسة ويعمل لكل طعن ملف يحمل الرقم المسلسل السابق ذكره ويكون لكل مأمورية سجلاً خاصاً .

٢-يعين الممول العضوين الاختيار بين قبل تاريخ انعقاد الجلسة المحددة لنظر القانون بخمسة أيام على الأقل .

٣-يخطر رئيس اللجنة هذين العضوين قبل انعقاد الجلسة المحدد لنظر الطعن بخطاب موصى عليه مع علم الوصول .

٤-يكون تحديد الجلسات التى تنظر فيها الطعون بمعرفة رؤساء اللجان مع مرعاة كل حالة وظروف استعجالها .

٥-للممول او لوكيله وللمصلحة الإطلاع على ملف الطعن بمقر قلم كتاب اللجنة لكل جلسة بوقت كاف ويوقع المطلع بما يفيد ذلك .

٦-تتبع بقدر المستطاع قانون المرافعات الخاصة باستجواب الخصوم والانتقال لمحل النزاع وسماع الشهود وتعيين أهل الخبرة وذلك عند عدم وجود نص مخالف فى القوانين واللوائح الضريبية ومع ملاحظة عدم جواز توقيع الجزاءات المنوه عنها فى قانون المرافعات .

٧-يجب عمل محضر لكل اجراء تقوم به اللجنة ويوقع عليه الرئيس و السكرتير .

٨-يتعين كتابة منطوق القرار بالحبر فى مسودة القرار وبمحضر الجلسة .

٩-تعد نماذج لأوراق الإعلانات ومحاضر الجلسات والقرارات والرولات والملفات والسجلات اللازمة لقيد الطعون .

١٠-على اللجنة ان توافى مصلحة الضرائب بصورتين من القرار بأسبابه إعلانه للممول ، الأولى الى المأمورية المختصة والثانية الى الإدارة العامة للجان وللممول الحق فى استلام صورة من القرار بدون رسم .

١١-على لجان الطعن فور إخطار المصلحة بالقرار آن تعيد الى المأمورية ملف لجنة الطعن بعد تعليته وملف الممول الفردى الخاصين بموضوع الطعن ، حتى يتسنى للمأمورية ايداع الملفين سالفي الذكر فى المحكمة فيما لو طعن فى القرار .

(ب) تعليمات تنظيمية لحسن سير العمل بلجان الطعن :

(أ) تودع الطعون على المقررين فيها قبل ميعاد الجلسات المحددة لنظرها بوقت كاف وذلك لدرستها وحصر نقط الخلاف فى ملخص واف .

ويثبت توزيع الطعون فى سجل خاص يحتفظ به السيد رئيس اللجنة .

(ب) يكون توقيع السيد رئيس اللجنة على القرارات الصادرة مصحوبا بالتاريخ مع مرعاة نص المادة ١٦٠ من القانون رقم ١٥٧ يسنة ١٩٨١ المستبدل بالقانون بالقانون ١٨٧ لسنة ٩٣ وتصدر القرارات بالجلسة المحددة لها.

(ج) يجب ان تصل صور القرارات للإدارة العامة للجان الطعن شهريا فى موعد لا يتجاوز اليوم الثانى عشر من الشهر التالى للشهر الذى صدرت فيه تلك القرارات ويعتبر التأخير فى إرسالها قرينة على ان قرارات اللجنة لا تنسخ ولا توقع فى الميعاد القانونى .

(د) فى حالة ما اذا قام الممول بالطعن امام اللجنة مباشرة طبقا للمادة ١٥٧ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المستبدل القانون رقم ١٨٧ لسنة ٩٣ تقيد مثل هذه الطعون فى السجلات بمجرد وردها ، وتحدد لها جلسة أسوة بالطعون التى ترد من المأمورية .

(هـ) الحد من كثرة التأجيلات الآمر الذى يؤدى الى تأخير الفصل ، وفى حالة النزاع على نظامية الدفاتر يقوم عضو الجنة المنتدب بالفحص فى اقرب فرصة ويودع الملف تقريرا كتابيا برأيه .

(و) ينشأ باللجنة سجل لقيد علوم الوصول الخاصة بالقرارات التى صدرت فى كل سنة وتاريخ إعلانها لطرفى النزاع وتاريخ ارتداد علم الوصول للجنة موقعا عليه بالاستلام وتاريخ ورقم إرساله .

جـ - مواعيد ومذكرة الإحالة

نصت المادة ١٥٧ من القانون ١٧٨ لسنة ٩٣ على وجوب إحالة الخلاف الى لجنة الطعن خلال ستين يوما من تاريخ تقديم عريضة الطعن ، وعلى ان تخطر المأمورية الممول بكتاب موصى عليه بعلم الوصول بعرض الخلاف على لجنة الطعن ، وإذا انقضى الميعاد المذكور دون ان تخطر الممول بذلك كان له عرض الآمر كتابة على رئيس اللجنة مباشرة او بخطاب موصى عليه بعلم الوصول ، وعلى رئيس اللجنة خلال عشرة أيام من ذلك ان يطلب من المأمورية إحالة الخلاف الى اللجنة خلال خمسة عشر يوما على الأكثر وإلا جاز له ان يصدر قرار بتغريم المأمورية المختصة مبلغ ١٠ جنية على الاقل وإخطار رئيس المصلحة لمسألة رئيس المأمورية إداريا .

وقد نصت المادة ١٥٧ من القانون ١٧٨ لسنة ٩٣ على إعداد مذكرة بملخص الخلاف قبل الإحالة الى لجنة الطعن متضمنة أسس تقدير المأمورية وأرباح الممول عن سنوات الخلاف كل سنة على حدة .

كما يجب ان تتضمن مذكرة الإحالة أيضا مدى استيفاء الطعن للشروط الشكلية والقانونية ، ويوضح بها كذلك نقاط الاتفاق التى تتم التوصل اليها مع الممول فى لجنة داخلية او فى لجنة المراجعة الداخلية وذلك فى الحالات التى يتم فيها الاتفاق على بعض النقاط او العناصر مع الممول فى هذه اللجان .

وتعد مذكرة الإحالة من اصل او صورة يرسل الاصل ضمن مرفقات الملف الأصلي للممول بالمأمورية .

د- محتويات ملف الطعن :

يرفق بملف الطعن جميع الاوراق والمستندات الخاصة بسنوات النزاع والتى يمكن إيضاحها فيما يلى :

- الإقرارات المقدمة عن سنوات الطعن والمستندات المتعلقة بها .
- محاضر المناقشة والمعاينة التى تمت مع الممول عن سنوات الخلاف .
- محاضر أعمال فحص السنوات موضوع الطعن وذلك بالنسبة للحالات الدفترية .
- محاضر الإطلاع على بيانات سجل التعاقد وملفات الخصم والإضافة وكذلك محاضر لدى جهات التعامل والجداول الخاصة بتفريغها .
- الاخطارات الواردة من جهات التعاقد وجداول تفريغها .
- مذكرة الفحص او التقدير الخاصة بسنوات الخلاف .
- جميع النماذج الضريبية التى اخطر بها الممول عن سنوات الخلاف والاعتراضات والطعون المتعلقة بها .
- محاضر اللجان الداخلية او لجان المراجعة الداخلية الخاصة بسنوات الخلاف موضحا بها نقاط الاتفاق والخلاف بالتفصيل حيث نصت على ضرورة إيضاح تلك التعليمات التنفيذية رقم ٥ لسنة ١٩٨٣ والتعليمات التنفيذية رقم ٢٢ لسنة ٨٢ بشأن العمل بلجان المراجعة الداخلية .
- اصل مذكرة الإحالة .

هـ- إخطار الممول بالإحالة :

سبق الإيضاح بأنه على المأمورية ان تخطر الممول بخطاب موصى علي بعلم الوصول بعرض الخلاف على لجنة الطعن .

ويتم إخطار كل شريك على حدة بالخطاب الذكور وفى حالة شركات لتوصية يخطر المدير المسئول عن حصة التوصية بالإحالة الى لجنة الطعن ، طبقا للقانون ١٥٧ لسنة ٨١ ، آما بالنسبة للقانون ١٨٧ لسنة ٩٣ يخطر الشريك الموصى بالإحالة الى لجنة الطعن.

كما يتم إخطار المتنازل إليه ايضا في حالة التنازل وقيامه بالطعن في المواعيد القانونية .

ويراعى ما سبق ذكره عن الإعلان بالنماذج الضريبية عند الإخطار بالإحالة الى لجنة الطعن .

ويوضح بالإخطار السنوات المحالة للجنة وتاريخ الإحالة والدائرة المحال اليها النزاع .

و- دراسة مذكرة دفاع الممول والرد عليها :

يعد إحالة أوراق النزاع الى لجنة الطعن تقوم اللجنة بإخطار الممول بتجديد جلسة لنظر الطعن المقدم منه ، وله ان يعد مذكرة بدفاعه تحرر عادة من اصل وصورتين ، وتسلم إحدى الصور الى المأمورية المختصة على الاصل الذى يسلمه الممول الى لجنة الطعن المختصة .

وعلى المأمور المختص عند ورد مذكرة دفاع الممول إليه ان يقوم بدراستها واعداد ما يراه ضروريا من البيانات والإيضاحات .

اذا ما تبين للمأمور الفاحص عند دراسة مذكرة دفاع الممول ضرورة اعداد بعض البيانات والإيضاحات ردا عليها فعليه ان يعد البيانات اللازمة ويرسلها الى اللجنة قبل موعد الجلسة المحددة لنظر طعن الممول ويمكن فى بعض الحالات عند الضرورة ان يحضر المأمور الجلسات بنفسه ممثلا لوجهة نظرة المأمورية .

ل- دراسة قرار لجنة الطعن :

بعد ان تفصل اللجنة النزاع يصدر قرارها بالنسبة للحالات المنتهية من اصل وصورتين حيث يرسل الاصل الى الممول وترسل صورة الى المأمورة المختصة .

وعند ورود صورة القرار الى المأمورية المختصة عليها ان تقوم بدراستها بغرض :

١- التأكد من خلو القرار من الأخطاء المادية .

٢- التأكد من خلو القرار من الأخطاء فى تطبيق قانون الضرائب .

٣- التأكد من مناسبة الإجراءات التى اجرتها اللجنة لحالة الممول .

٤- التأكد من صحة حساب الضريبة المستحقة على الممول .

علما بأنه يجب على المأمور الفاحص دراسة قرارات اللجان المنتهية على وجه السرعة فور تسليمها ، حيث حدد القانون بنص المادة ١٦١ مدة ثلاثون يوما من تاريخ الإعلان بالقرار لجواز الطعن فيه أمام المحكمة الابتدائية .

مع ملاحظة ان تاريخ الإعلان بالنسبة للمأمورية هو تاريخ ورود قرار اللجنة اليها .

ويوضح بمذكرة دراسة قرار اللجنة الأرباح التى اخطر بها الممول عن سنوات النزاع مقارنة بالأرباح التى انتهت اليها اللجنة واسباب التعديلات ان وجدت تفصيلا ، مثل تخفيض أرقام المبيعات او الإيرادات او أرقام الأعمال التى حددتها المأمورية او تخفيض نسب الربح او اعتماد مصروفات لم تكن المأمورية قد اعتمدتها من قبل او اى تعديلات اخرى .

واذا شمل قرار اللجنة الفصل فى عناصر الإيراد العام للممول فيجب ان توضح بمذكرة الدراسة التعديلات التى آجرتها اللجنة واسبابها بالنسبة لها ايضا وتختتم المذكرة برأى المأمور من ناحية موافقته او رفضه للقرار مع عرضها على المراجع .

اعادة القرار الى اللجنة لتصحيح الأخطاء المادية :

تم التنويه الى ضرورة دراسة قرارات اللجان بغرض التأكد من خلوها من الأخطاء الآتية فإذا ما تبين من الدراسة وجود اى خطأ مادية بالقرار فعلى المأمور ان يقوم بتوجيه النماذج ٤،٣ ضرائب للممول طبقا لما ورد بالقرار ، وعند ورود القرار بعد التصحيح يعدل الربط طبقا لما ورد به ويلغى الربط السابق .

م - الطعن فى القرار أو الموافقة عليه والربط :

اذا ما انتهت المأمورية الى رفض القرار فعلى المأمور اتخاذ اجراءات الطعن فيه ويتم ذلك بإعداد مذكرة من اصل وصورة ويوضح بها اسباب الطعن فى قرار اللجنة ويوقع عليها من كل من المأمور او المراجع وتعتمد من رئيس المأمورية ثم يسلم اصل المذكرة الى شعبة القضايا للسير فى اجراءات الطعن امام المحكمة الابتدائية المختصة .

علما بأنه فى حالة الطعن فى القرار أمام المحكمة فعلى المأمور الفاحص الربط على الممول طبقا للأرباح وصافى الايرادات الواردة بالقرار المطعون فيه بالنماذج ٤،٣ ضريبة موحدة .

وتكون الضريبة واجبة الأداء ولكنها لا تكون نهائية إلا بعد مراحل التقاضي بشأنها .

الموافقة على القرار والربط

اذا ما انتهت المأمورية الى الموافقة على قرار اللجنة ، فعلى المأمور اتخاذ إجراءات الربط على الممول طبقا لما ورد به وذلك بالنماذج ٤،٣ ضريبة موحدة .

ى- القرارات التمهيدية :

هناك نوعان من القرارات تصدرها لجان الطعن أولهـا القـرارات النهائيـة وهى التى تصل فيها اللجنة الى قرار بالفصل فى الـنزاع ، وقـد سـبق ذكرهـا آنفا ، والثانية هى تلك التى لاتصل فيها اللجنة الى قرار نهائى وهى ما تسـمى بالقرارات التمهيدية .

أسباب القرارات التمهيدية :

قد لا تصل اللجنة الى قرار نهائى فى حالات معينة وتصـدر عنهـا قـرارا تمهيديا ويرجع ذلك الى عدة أسباب منها :

- انقطاع سير الخصومة بوفاة الممول .
- محاسبة الممول بطريقة التقدير بالرغم من احتفاظه بدفـاتر محاسـبية نتيجـة عدم تقديم الممول لها عند الفحص .
- استيفاء بعض النقاط كطلب التحري عن نشـاط الممـول او الحصـول علـي معاملاته الحقيقية من جهات التعامل ، او طلب إرفـاق مسـتندات معينـة او بيانات تخص سنوات النزاع .
- إعادة الملف للمأمورية لاعادة الإخطار بالنماذج الضريبية فى حالة الخطأ.

تنفيذ القرارات التمهيدية :

على المأمور عند ورود قرار تمهيدي اليه من اللجنـة ان يبـادر بتنفيذ مـا جاء بحيثيات هذا القرار طبقا لما تتطلبه الأمور فى كل حالة فمثلا:

فى حالـة انقطـاع سير الخصومـة بوفـاة الممـول يجب علـى المـأمور ان يتحرى عن أسماء الورثـة ويقـوم بإخطـارهم بالإحالـة الـى اللجنـة مـع إعـادة أوراق النـزاع الـى اللجنـة متضمـن بيـان بأسـماء الورثـة مـع واقـع الإعـلام الشرعى ومحال اقامتهم وذلك اذا لم تتوصل المأمورية الى اتفاق مع الورثة .

- فى حالة صدور قرار اللجنة بفحص الدفاتر فعلى المأمور ان يبادر بتحديد موعد الفحص وان يسير فى إجراءاته مع إعادة الأوراق مرة اخرى للجنة اذا ظل الخلاف بين الممول والمأمورية قائما .
- فى حالة صدور قرار لجنة يقضى بإجراء التحريات او تجميع البيانات عن الممول او ارفاق مستندات فعلى المأمور إجراء اللازم تبعا لكل حالة وإعادة الأوراق بالتالى الى اللجنة .
- فى حالة صدور قرار اللجنة بالأخطار او إعادة الأخطار بالنماذج الضريبية فعلى المأمور تصحيح الإجراء بإعادة الإخطار او بإخطار الشركاء الذين لم يسبق اخطارهم من قبل حسب ما تتطلبه الامور فى كل حالة و إعادة الملف الى اللجنة بالتالى اذا ما استمر النزاع قائما .

٣/٦ مثال تطبيقى على النظر في المنازعات الضريبية بين الشركات ومصلحة الضرائب

فيما يلى مثال تطبيقى على وجود منازعة ضريبية بين إحدى شركات السياحة ومأمورية ضرائب شركات المساهمة ، قد تم إنهاء ذلك الخلاف امام اللجنة الداخلية الثالثة بذات المأمورية وذلك بعد إخطار المأمورية لشركة السياحة بنموذجي ١٨ ، ١٩ ضرائب شركات أموال وبعد ان قامت الشركة بالاعتراض والطعن عليهما .

وفيما يلى الإطار العام لجوانب تلك اللجنة الداخلية.

مأمورية الشركات المساهمة
اللجنة الداخلية الثالثة

شركة / ....

رقم الملف/ ....

السنوات / ....

العنوان / ....

محضر اجتماع لجنة داخلية

بجلسة ١٠/ ١١ /١٩٩٢

بتاريخ اليوم الموافق ١٩٩٣/١١/١٠

برئاسة الأستاذ / ....

وعضوية كلا من

الأستاذ /............

الأستاذ / ....

.... وكيلا عن الشركة بتوكيل رسمى عام رقم .... / لسنة مكتب توثيق ......

وذلك للنظر فى الاعتراض المقدم من الشركة مع نموذج ١٨ ض شركات اموال عن عام ٩١ / ١٩٩٢

الناحية الشكلية

اخطرت الشركات بنموذج ١٨ ض شركات اموال تحت رقم ٢٢٧٩ بتاريخ ١٩٩٣/١/٣٠ .

وحيث ان الاعتراض تم فى المدة القانونية فيكون مقبولاً من الناحية الشكلية والناحية الموضوعية .

وقد امكن حصر الخلاف على النحو التالى :-

- مصاريف الإرشاد
- مصاريف المندوبين
- إيرادات السيارات المعفاة
- إكراميات هدايا - تسويق - مؤتمرات

- مصاريف نشر ودعاية واعلان
- مصاريف عمومية مشتركة
- وعاء ضريبة القيم المنقولة

وسوف نقوم بدراسة اوجه الخلاف للبت فيها وابداء الرأى على الوجه التام :-

- مصاريف الارشاد

قامت المأمورية برد ١٠٪ من مصاريف الارشاد نظراً للمغالاة ونظراً لكون معظمها مؤيد بمستندات عبارة عن اذون صرف داخلية غير موضح عليها اسم المرشد وطبيعة المصروف .

وقد اعترض الحاضر على هذا الاجراء قد اوضح فى اوجه اعتراضة ما يلى:-

ان اجراء المأمورية فى التعديل و فى استبعاد ١٠٪ من مصروفات الإرشاد عارى من الصحة تماما حيث ان اجراء المأمورية فى الاستبعاد قد افتقد الى الموضوعية والبعد عن الواقع ، ويمكن ايضاح ذلك على النحو التالى:-

١- ليس هناك اى مغالاة فى مصاريف الارشاد والسياحى ويؤكد ذلك ما ذكره السيد الفاحص فى مذكرة الفحص ص٢٦ (بلغت نسبة مصروفات الارشاد والمصروفات السياحية بواقع ٤,٠٣٨٪ ومن خلال مراجعة بعض المجموعات السياحية بلغلت نسب مصروفات الارشاد ٤,٠٣٨٪ وهى تطابق نسبة مصروفات الارشاد لمصروفات السياحة التى اظهرتها الدفاتر كنسبة اجمالية تقريباً) .

هذه من جهة اما الاخرى فهى تطابق تماما نفس النسبة عن سنتيى ٨٩/٩٠ ، ٩٠/٩١ (٤,١٥٠٪ ، ٤,٢٠٪) والتى سبق فحصها واعتمادها

بالكامل بنسبة ١٠٠٪ عكس اتجاه الفاحص فى العام الحالى ، ومن ذلك يتضح عدم وجود اى مبالغة فى مصروفات الارشاد .

٢- جميع مصروفات الارشاد مؤيده بكشوف مقدمة من المرشدين السياحين موضح بها اسم المرشد ورقم العملية وعدد افراد المجموعة وتاريخ الوصول وتاريخ الرحيل ورقم ترخيص المرشد وبرامج الزيارات المختلفة كما هو موضح وقد تم الاطلاع علي الاصل ومرفق الصورة .

اما مقولة السيد الفاحص بأن بعض مصاريف الارشاد مؤيده بموجب اذن صرف داخلى تعتبر باطلة تماما ، ويبدو ان الفاحص قد اختلط عليه الأمر مما ترتب عليه سوء فهم طبيعة النشاط وبالتحديد يهمنا ان نوضح بايجاز ما يلى:-

تتمثل الدورة المحاسبية والمستندية الخاصة بمصاريف الارشاد علىالاتى:-

أ- توجد خزينة فرعية بمثابة عهده مسئول عنها **TOUOPERATOR** ، حيث يتم سداد مبلغ يمثل عهده تحت حساب المرشدين استعاضتها كل فترة مرفق صورة منه.

ب - يتم صرف مبالغ تحت الحساب فى صفحة الى المرشدين لتنفيذ برامج العملية السياحية التى يتم الاتفاق عليها بين الشركة والمرشدين فى امر التشغيل ونموذج منه لهذا الغرض ومرفق صورة طيه مرفق صورة منه .

ج - يقوم السيد / حمدي شاهين بمحاسبة المرشدين بعد تنفيذهم للبرامج المتفق ، عليها حيث يقدم المرشدين كشوف الإرشاد السابق الإشارة إليها ويتم تسوية عهدة كل مرشد حسب المبلغ المنصرف سابقا وقيمة المصروفات الخاصة بالإرشاد من واقع الكشف المقدم ويتم خصم ١٠٪ تحت حساب ضريبة المهن الحرة ويتم توريدها بصفة منتظمة الى المأموريات المختلفة المختصة.

د- يتم تسوية عهدة الأستاذ / حمدي شاهين عن طريق تقديم كشوف المرشدين التى تمت المحاسبة عنهم طبقا لما تم الإشارة إليه والمرفق طيه ويتم استعاضة عهدته مرة أخرى عن طريق استخراج إذن صرف من الخزينة الرئيسية موجة الى الأستاذ / حمدي شاهين ذاته وبيان الصرف كشوف ارشاد على ملفات سياحية لمرشدين مختلفين وإذن صرف مستوفى لكافة الشروط الشكلية والموضوعية ويرفق بأذن الصرف كشوف المرشدين بالإضافة الى كشف تجميعي ملخص لتلك الكشوف على النحو المرفق طيه - مرفق صورة ، ويتلخص القول ان البند مؤيد بالكامل خارجيا حيث يتضح ان كافة مصروفات الإرشاد مؤيدة بكشوف إرشاد موضح عليها طبيعة المصروف واسم كل مرشد سياحي ، الذى يتم خصم ضريبة ١٠٪ على أتعابه وتوريدها ، اما إذن الصرف التى أشارت إليه المأمورية فهو خاص بتسوية عهدة ضريبة الإرشاد وجزء من الدورة المستندية ولا يجوز الدفع بقوله مستند داخلى .

مما سبق طالب المحاضر باعتماد مصروفات الارشاد بالكامل طبقا للدفوع السابقة وطبقا لما سارت عليه المأمورية فى اعتماد نفس البند ونفس الاسس حيث انه لم يطرأ عليه أى تغير لاحق سواء من حيث النسبة او من حيث طبيعة المستند والدورة المحاسبية .

رأى اللجنة .

قامت اللجنة بالإطلاع حيثيا على مصروفات الارشاد وذلك بالنسبة للعمليات السياحية التى قام المأمور بفحصها بمحاضر الاعتماد عن سنوات النزاع . وقد تبين للجنة ما يلى :-

الدورة المستندية الخاصة بمصروفات الارشاد وتتمثل فى :-

١- امر تشغيل مرشدين صادر من الشركة الى المرشد لاداء الخدمات السياحية للأفواج السياحية طبقا لبرنامج العملية .

٢- كشوف إرشاد معده بمعرفة المرشد ويتم اعتمادها والتصديق عليها عن طريق مسئولي الشركة سواء بقسم السياحة او قسم الحسابات موضحا بها بيان وقيم الخدمات المؤداة بمعرفة المرشد وقيمة أتعابه والضرائب المخصومة من المرشد تحت حساب ضريبة المهن الحرة حيث ان المرشد جهة مستقلة عن الشركة ويحاسب مهنيا

٣- اذون صرف تفيد سداد وتسوية عهد مصروفات الارشاد وهى متعلقة فقط بإثبات السداد عن طريق الخزينة ولا تعتبر مستند الصرف الخاص بمصروفات ، السياحة حيث ان كشوف المرشدين هى المستند الخارجي المؤيد للصرف .

٤- قيود يومية التسوية الخاصة بالكشوف والاذون الخاصة بها .

ومرفق صورة من المستندات السابقة وقد قامت اللجنة بالاطلاع على الاصل ومرفق الصورة .

- ومرفق ايضا بكشف تحليلى لجميع العمليات السابقة .
- ومرفق كشف بأسماء المرشدين السياحين موضح به المأموريات التابعين لها و رقم بطاقتهم الضريبية .

مما سبق تقرر اللجنة ما يلى :-

اولا : بالنسبة لمقولة المأمورية بوجود مغالاة تقرر اللجنة انه لايوجد أى مجال للمغالاة حيث ان نسبة مصروفات الارشاد للمصروفات السياحية فى سنة النزاع ٤,٠٤٨٪ فى حين انها فى السنوات السابقة ٨٩/٩٠ ٤,١٥٪ ،

٩٠/٩١ ٤,٢٠٪ وبالنسبة لمقولة ان البند مؤيد بعضه بمستندات داخلية غير صحيح كما سبق وان استعرضت اللجنة دورة المصروف ، وطبقا لصور المستندات المؤيدة والمرفقة والتى تم الإطلاع على اصلها .

كما ان البند مؤيد بالكامل فى السنوات السابقة ، بناءاً عليه تقرر اللجنة اعتماد البند بالكامل واستبعاد وما سبق للمأمورية وردته للوعاء .

مصروفات المندوبين

قامت المأمورية باستبعاد ٢٠٪ من اجمالى المصروف بحجة مناسيتها الحجم وطيبعة النشاط ولمقابلة اذون الصرف الداخلية .

وقد اعترض الحاضر على هذا الإجراء و اوضح اوجه اعتراضه فيما يلى:-

أ-ليس هناك أى مغالاة فى مصاريف المندوبين ويؤكد ذلك ما ذكره السيد الفاحص فى مذكرة الفحص ص٢٨ بلغت نسبة المندوبين بمصروفات السياحة بواقع ٣,٩٣٦٪ فى حين انها كانت فى السنوات السابقة فى سنة ٨٩/٩١ ٤,٢٨٠٪ ، أى ان نسبة مصروفات المندوبين للمصروفات السياحية فى السنتين السابقتين اكبر من السنة محل النزاع ، وقد قامت المأمورية باعتمادها فى السنوات الكاملة ، هذا بالنسبة لما دفعت به المأمورية بمقولة المقابلة .

ب-بالنسبة لما أوضحت المأمورية بوجود أذون داخلية فقد قدم الحاضر فواتير العمليات التى قامت المأمورية بفحصها وهى تتصل بوكلاء الشركة فى الأقصر وأسوان ، وهى شركات سياحة ومقولة الاذن الداخلى يفيد سداد تلك الفواتير أى ان كل فاتورة خارجية مرفق بها اذن داخلى (وكل مجموعة فواتير مرفق بها آذن داخلى) .

وقد قامت اللجنة بالإطلاع على كل الفواتير الخاصة بالعمليات السياحية موضع الفحص وتبين لنا انها جميعا مؤيدة بفواتير خارجية كما هو موضح وتم رصده فى كل فاتورة مرفق بها قسيمة تبادل صادرة من الشركة محل النزاع الى المندوب (الشركة الاخرى) موضح به الخدمات االمطلوب ادائها للمجموعات السياحية محل العملية .

وقد اوضح المحاضر ان إجمالي مصروفات المندوبين خلال العام تبلغ ٩٤٨٣٨٦,٢٧ وهى تنحصر فى ثلاث شركات فقط يخص كل شركة كما يلى:-

- مندوب الأقصر - شركة الأقصر تورز - وعنوانها ٥ش التليفزيون الاقصر وإجمالي قيمة ما حصلت عليه ٥٢٤٣٩١,١٢ جنيه .
- مندوب أسوان شركة سفن تورز وعنوانها ٧٧ش كورنيش النيل اسوان وإجمالي قيمة ما حصل عليه ٤٠٥٣٦٢,٥ جنيه وشركة سفاجا بالغردقة وقيمة ما حصلت عليه ١٨٦٣٢ جنيه أى ان اجمالى ما حصلت عليه الشركات الثلاثة هو مبلغ ٩٤٨٣٨٦,٢٧ .

رأى اللجنة :

حيث ان النسبة المئوية للمصروف لها مصروفات السياحة مناسبة جدا ٣,٩٣٦٪ واقل من السنوات السابقة كما ان البند مؤيد بالكامل بفواتير خارجية ، والبند فى مجملة ضرورى ولازم لمباشرة نشاط الشركة بناءاً عليه تقرر اللجنة اعتماد البند بالكامل واستبعاد ما سبق للمأمورية ورديه للوعاء وقدرة ١٨٩٦٧٧,٢٥٤ جنيه .

على ان تقوم الشعبة المختصة بإخطار المأموريات التابع لها كل من شركة الاقصر وشركة سفن تورز وسفاجا .

إيرادات السيارات المعفاة

قامت المأموريـة بإخضـاع ١٥٪من إيـرادات السيارات المعفـاة وردتهـا للوعاء حيث اوضحت انه يصعب فصلها عن الايرادات الخاضعة .

وقد اعترض الحاضر علـى هذا الاجـراء و اوضـح ان اجمـالى ايـرادات النقـل السياحي البـالغ ٣٨٥٦٤٠,٤٤٠ مستقل عـن ايـرادات السياحة البالغـة ٢٥٥٨٨٩٧٨,١٣ وذلك طبقا لدفاتر الشركة ، وطبقا لما هـو وارد بالحسـابات الختامية الإقرارات المقدمـة للمأموريـة كمـا قدم المحـاضر شـهادة من وزارة السياحة تفيد ما يلى :-

ايرادات خدمات سياحية	٢٥٥٨٨٩٧٨,١٣
ايرادات نقل سياحى	٣٨٥٦٤٠,٤٤٠
اجمالى الايرادات	٢٥٩٧٤٦١٨,٥٧٠

و أوضح الحاضر ان ايرادات النقـل السياحى كمـا هـو واضـح بـالفحص معفى لان السيارات مازالت جميعها فى فترة الاعفاء كما فى السنتين السابقتين بالكامل وهذه تعتبر السنة الثالثة .

رای اللجنة

حيـث آن الشـركة أوضحـت ان إيـرادات السـيارات المعفـاه مفصولـة عـن الإيـرادات الأخـرى وأيـدت ذلـك بشـهادة وزارة السـياحة ، فتقـرر اللجنـة انــه لامجال لما قامت به المأمورية برد الوعاء لعدم الفصل .

وبناء عليه تقرر اللجنة استبعاد ما سبق للمأموريـة وان ردتـة لوعـاء فـى هذا البند وقدره ٥٧٨٤٦,٠٦٦ جنيه .

إكراميات – هدايا – تسويق ومؤتمرات

قامت المأمورية برد ٥٠٪ من إجمالي بند الإكراميات والتسويق ، كما قامت باحتساب وعاء قيم منقولة من مصاريف تذاكر طيران وسفر اصحاب الشركة والإقامة بواقع ثلث المصروف كوعاء قيم منقولة .

وقد اعترض الحاضر على هذا الإجراء وطالب باعتماد البندين بالكامل حيث انهما يمثلا اقل من ٣٪ من رقم الأعمال ، وحيث ان طبيعة نشاط شركات السياحة تستلزم وجود هذا البند ، كما ان البند يتم صرفه على مدار العام كما هو موضح بمحاضر الاعمال .

كما اوضح الحاضر ان الشق الخاص بمصروفات التسويق في معظمه مؤيد بالمستندات خارجية وطالب المحاضر استناداً على ما سبق باعتماد البند بالكامل ، وايضا استبعاد وعاء القيم المنقولة نظرا لانه مصروف مستندي ويخص السفر للخارج لإجراء اعمال التسويق المهمة للشركة والمرتبطة بصورة مباشرة بحجم الإيرادات .

رأى اللجنة

تقرر بعد دراسة مذكرة الفحص ومحاضر الاعمال ص٣٥، ٣٦ ، ٣٧، وبعد الرجوع الى اللجنة الداخلية المنعقدة بالمأمورية فى ١٩٩٢/٧/٨ عن السنوات ٨٩ /٩٠ ، ٩٠ / ٩١ تقرر اللجنة ما يلى:-

اولا: رفض طلب الحاضر فى البندين بالكامل .

ثانيا : تقرر اللجنة اعتماد إكراميات وتسويق فى حدود ٢٪ من رقم الاعمال وذلك بمناسبة هذه النسبة لحجم نشاط الشركة وطبيعة النشاط السياحى ورقم اعمال الشركة ، واسترشاداً باللجنة الداخلية المشار اليها سابقاً .

ثالثا : بالنسبة للمبالغ التى تزيد عن ال٢٪ يتم ضم مبلغ ٢٧٩٩٦ لوعاء القيم المنقولة لانها تخص اعضاء مجلس الادارة وباقى البند يتم رده للوعاء .

وبناء عليه يكون المعتمد من الاكرميات والتسويق كما يلى :-

ايردات السياحة	٢٥٥٨٨٩٧٨,١٣٠
النسبة المعتمدة من الاكراميات والتسويق ٢٪	٥١١٧٧٩
اجمالى البندين بالدفاتر	٦٠٧٦٩٥
ما يزيد عن النسبة ٢٪	٩٥٩١٦

تقرر اللجنة بان النسبة لهذه الزيادة يتم ضم مبلغ ٢٧٩٩٥,٨٣٣٣ على وعاء القيم المنقولة كالفحص ويتم ردة لوعاء وشركات الاموال فيكون المستبعد كاللجنة ٩٥٩١٦-٢٧٩٩٦-٦٧٩٢٠جنيه وبناءاً على ما سبق يكون المعتمد من وعاء وعاء الضريبة على شركات الاموال كما يلى :-

المستبعد بالفحص	٣٠٣٨٤٧,٧٥٠
المستبعد كاللجنة	٦٦٧٩٢٠
المعتمد باللجنة ويستبعد من الوعاء	٢٣٥٩٢٧,٧٥٠

مع الوضع فى الاعتبار وجود مبلغ ٢٧٩٩٦ يضم على وعاء القيم المنقولة

مصاريف نشر ودعاية وإعلان

قامت المأمورية باستبعاد ٥٠٪ من البند لمقابلة الاذون الداخلية .

وقد اعترض الحاضر على هذا الإجراء ، واوضح ان هذا البند ضروري ولازم للنشاط ، واوضح المحاضر ان الفاحص قام بمراجعتها حيياً فى

محاضر الاعمال ص ٣٧ ولامجال لرد اى جزء منها للوعاء ، حيث انها معتمدة بالكامل فى السنوات السابقة تبين ما يلى :-

نسبة البند لإيرادات السياحة ٩١/٩٠ ٠,٢٠٦٪

٩١/٩٠ ٠,٢١٩٪

٩٢/٩١ ٠,١٨٠٪

اى ان نسبة البند فى سنة النزاع اقل من السنوات السابقة المعتمدة بالكامل وحيث ان البند ضروري لمزاولة النشاط ، وفى مجملة مناسب لحجم النشاط فى سنة النزاع تقرر الجنة الاكتفاء برد ٢٥ ٪ من البند بدلاً من ٥٠٪ .

فيكون المعتمد باللجنة ويخصم من الوعاء كما يلى :-

٤٦٢٢١,٨٠ × ٢٥٪ = ١١٥٥٥ جنيه

وعاء القيم المنقولة

طالب الحاضر باستبعاد وعاء القيم المنقولة الوارد ضمن مصروفات التسويق من وعاء القيم المنقولة .

وتقرر اللجنة رفض طلب الحاضر وتقرر الابقاء على وعاء القيم المنقولة كما هو وارد بالفحص ، حيث سبق وان تناولت اللجنة هذا البند عند مناقشة بند الإكراميات واثبت على هذا البند ضمن وعاء القيم المنقولة .

بناءاً عليه يكون وعاء القيم المنقولة باللجنة كالفحص كما يلى :-

١٩٩٢/٩١ ٥٥٣٦٧ جنيه وعاء قيم منقولة.

وبالنسبة لوعاء شركات الأموال المعفى يتم إضافة مبلغ ٥٧٨٤٦,٠٦٦ حيث انه تم استبعاده من الوعاء الخاضع – ص٧ بقرار اللجنة فيكون وعاء شركات الأموال المعفى كما يلى :-

الوعاء طبقا للفحص ٢٠٧٥٨٦ جنيه

المبلغ المضاف كاللجنة	٥٧٨٤٦٠,٦٠ جنيه
إجمالي وعاء شركات الاموال المعفى	٢٦٥٤٣٢ جنيه

- وبالنسبة لوعاء شركات الأموال الخاضع تكون التسوية النهائية كما يلى:-

الوعاء طبقا للفحص	٨٠٧١١٠ جنيه
يخصم من المعتمد باللجنة ومصاريف الارشاد	٩٧٣٠٤ "
مصروفات المندوبين	١٨٩٦٧٧ "
إكراميات - هدايا - تسويق	٢٣٥٩٢٧ "
مصروفات نشر ودعاية	١١٥٥٥ "
ايرادات سيارات معفاه	٥٧٨٤٦ "
يخصم منه جملة المصروفات المعتمدة باللجنة	٥٩٢٣٠٩ "
وعاء شركات الأموال الخاضع	٢١٤٨٠١ "

وبعرض النتيجة على الحاضر وافق عليها وبذلك اصبح النزاع منتهيا

وبناء عليه قررت اللجنة ما يلى:-

اولا : قبول الاعتراض شكلا .

ثانيا : تحديد وعاء شركات الأموال الخاضع بمبلغ ٢١٤٨٠١ جنيه (مائتا واربعة عشر آلف وثمانمائة وواحد جنيها فقط) .

ثالثا: تحديد وعاء القيم المنقولة بمبلغ ٥٥٣٦٧ جنيه (خمسة وخمسون آلف وثلاثمائة وسبعة وستون جنيها فقط) .

وكيل الشركة   أعضاء اللجنة   رئيس اللجنة

فهرس

الفصل الرابع

اجراءات الفحص الضريبى للحسابات الختامية و الميزانية العمومية للشركات السياحية

الفصل الخامس

المشكلات العملية للفحص الضريبى فى شركات السياحة

الفصل السادس

المنازعات الضريبية بين شركات السياحة و مصلحة الضرائب

كتب أخرى للمؤلف

*****

١) المراجعة المتقدمة .

٢) أساليب المحاسبة للمديرين .

٣) الضريبة على أرباح شركات الأستثمار .

٤) أرشادات المراجعة .

٥) إجراءات و أختبارات المراجعة .

٦) تخطيط عملية المراجعة .

٧) ضرائب الدخل بين التشريع الضريبى و التطبيق المحاسبى .

٨) تخطيط أرباح منشآت الأعمال بأستخدام الأساليب المتقدمة للمحاسبة الأدارية .

٩) أساليب المراجعة لمراقبى الحسابات و المحاسبين القانونيين .

١٠)الجوانب التشريعية و الممارسات المحاسبية للضريبة على أرباح المنشأت الفردية و شركات الأشخاص .

١١)الضريبة على أرباح شركات الأموال .

١٢)ضوابط و مسئوليات مهنة المراجعة و المحاسبة القانونية .

١٣)المحاسبة عن ضرائب المبيعات بين النظرية و التطبيق .

١٤)بحوث و دراسات فى تطوير و أصلاح نظم الضرائب فى مصر .

١٥)الجوانب التشريعية و الممارسات المحاسبية لضريبة الأيلولة .

١٦)الفحص الضريبى و المنازعات الضريبية فى محاسبة و ربط الضريبة الموحدة .

١٧)أعداد تقارير المراجعة و الفحص للقوائم المالية أو لأغراض خاصة .

١٨)المحاسبة عن حقوق الملكية فى شركات الأشخاص .

١٩)أجراءات المراجعة الخارجية للقوائم المالية .

٢٠)أجراءات المحاسبة القانونية لتكوين وتنظيم وأنقضاء الشركات المساهمة .

٢١)أعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر فى ضوء الأوضاع الراهنة وأفاق المستقبل .

٢٢)المراحل المتكاملة لأداء عملية المراجعة بواسطة المحاسبين والمراجعين القانونيين .

٢٣)معالجة متقدمة لإستخدام مراقبى الحسابات أساليب المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية فى المراجعة .

٢٤)الأتجاهات الحديثة فى المراجعة والرقابة على الحسابات .

٢٥)أسس القياس والفحص الضريبى لأرباح تنظيمات الأعمال بين معايير المحاسبة والمراجعة والمتطلبات القانونية .

٢٦)تحليل وتقييم الحوافز والأعفاءات الضريبية مع مدخل مقترح لقياس عوائدها وتكاليفها .

٢٧)معايير المراجعة المهنية للرقابة على جودة أداء مراقبى الحسابات .

٢٨)تخطيط الأرباح والأداء المالى المستقبلى لمنشأت الأعمال .

٢٩)التحليل المالى للتقارير والقوائم المحاسبية .

٣٠)الأصول المنهجية الحديثة لدراسات الجدوى المالية للإستثمار .

٣١)المراجعة باستخدام التحليل الكمى ونظم دعم القرار .

٣٢)المراجعة فى ضوء المعايير الدولية .

٣٣)الأفصاح فى التقارير المالية لشركات المساهمة و دور و أجراءات مراقب الحسابات وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية (الدولية) .

٣٤) مشاكل القياس و التقييم المحاسبى و دور و أجراءات مراقب الحسابات وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية (الدولية) .

المحاسبة الضريبية

فى شركات السياحة

رقم الإيداع
٩٨/١٤٧٦٣
الترقيم الدولى
I.S.B.N
٩٧٧-١٩-٧٢٩٨-٧

د. أمين السيد أحمد لطفى
٣٦ ش شريف – القاهرة


تمت بحمد الله